

## I. DISPOSICIONS GENERALS

### MINISTERI D'ECONOMIA I HISENDA

- 14621** *Reial decret 1159/2010, de 17 de setembre, pel qual s'aproven les normes per a la formulació de comptes anuals consolidats i es modifica el Pla general de comptabilitat aprovat pel Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre, i el Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses aprovat pel Reial decret 1515/2007, de 16 de novembre.*

I

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

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

Així mateix, la disposició final habilita el Govern a dictar les normes complementàries del Pla esmentat, en concret, les normes per a la formulació dels comptes anuals consolidats, amb l'objecte de desplegar els aspectes continguts en la nova redacció dels articles 42 i següents del Codi de comerç. Tot això, de conformitat amb el que disposen les directives comunitàries i tenint en consideració les normes internacionals d'informació financera adoptades pels reglaments de la Unió Europea.

Les normes que ara s'aproven són fruit de l'habilitació esmentada i tenen per objecte recollir, en el marc de les normes comptables espanyoles de font interna dictades en desplegament del Codi de comerç, en particular, en el marc del nou Pla general de comptabilitat, el desplegament dels aspectes específics de la consolidació de comptes regulats en la secció 3a Presentació dels comptes dels grups de societats del títol III De la comptabilitat dels empresaris, del llibre I del Codi de comerç.

La demora en l'aclariment del marc jurídic de referència europeu en matèria de «Combinacions de negocis» i «Consolidació d'estats financers», va motivar que l'entrada en vigor del Pla general de comptabilitat en els exercicis iniciats a partir de l'1 de gener de 2008 no anés acompanyada de l'aprovació d'un reial decret que revisés les normes per a la formulació de comptes anuals consolidats aprovades pel Reial decret 1815/1991, de 20 de desembre.

Tanmateix, en la mesura que la Llei 16/2007, de 4 de juliol, el mateix Codi de comerç, i la norma de registre i valoració 19a Combinacions de negocis del nou Pla regulaven aspectes de tècnica comptable relatius a la consolidació, o que es podien portar a col·lació per analogia en el procés esmentat, la formulació de comptes anuals consolidats en aquests exercicis s'ha pogut realitzar amb un adequat grau de seguretat jurídica, prenent com a referent la doctrina de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes (ICAC) inclosa en la nota publicada en el seu Butlletí número 75, de setembre de 2008.

Tal com es precisava en la nota esmentada, en prendre aquesta decisió, es va considerar que els criteris de consolidació continguts en el Codi de comerç, així com les disposicions que el despleguen que no estaven derogades, conformaven un sistema

normatiu adequat i suficient per a la formulació de comptes anuals consolidats, i eren a més molt similars als de les normes internacionals vigents en aquell moment.

El juny de 2009 s'han aprovat els reglaments (CE) núm. 494/2009 i 495/2009 de la Comissió, de 3 de juny de 2009, que modifiquen el Reglament (CE) núm. 1126/2008 pel qual s'adopten determinades normes internacionals de comptabilitat de conformitat amb el Reglament (CE) núm. 1606/2002 del Parlament Europeu i del Consell, pel que fa, respectivament, a la Norma internacional de comptabilitat (NIC) 27 «Estats financers consolidats i separats» i la Norma internacional d'informació financera (NIIF) 3 «Combinacions de negocis».

En la pràctica, l'entrada en vigor dels reglaments esmentats ha delimitat un nou conjunt de principis aplicables per les societats cotitzades en la formulació dels seus comptes consolidats dels exercicis que s'iniciïn a partir de l'1 de gener de 2010. Aquesta circumstància aconsella abordar la revisió de les normes per a la formulació de comptes anuals consolidats amb la finalitat de posar a disposició de la resta de societats un marc comptable harmonitzat amb el dret comunitari.

## II

L'article 1 d'aquest Reial decret aprova les normes per a la formulació dels comptes anuals consolidats, que s'estructuren, com les normes anteriors, en sis capítols:

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

El capítol I, subjectes de la consolidació, en sintonia amb el Codi de comerç i el nou Pla, defineix les societats incloses en la consolidació, això és, les societats dependents, multigrup i associades.

La reforma introduïda en el nostre dret comptable per la Llei 16/2007 defineix dos conceptes de grup. El que es regula a l'article 42 del Codi de comerç, que podríem denominar de subordinació, format per una societat dominant i una altra o altres dependents controlades per la primera, i el grup de coordinació, integrat per empreses controlades per qualsevol mitjà per una o diverses persones, físiques o jurídiques, que actuïn conjuntament o es trobin sota direcció única per acords o clàusules estatutàries, previst en la indicació tretzena de l'article 260 del Text refós de la Llei de societats de capital, aprovat pel Reial decret legislatiu 1/2010, de 2 de juliol, i en les normes d'elaboració dels comptes anuals (NECA) núm. 13. Empreses del grup, multigrup i associades del Pla general de comptabilitat i núm. 11 del Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses.

Per als exercicis iniciats a partir de l'1 de gener de 2008, només els grups de subordinació estan obligats a formular comptes anuals consolidats, sense perjudici del degut desglossament en els models de comptes anuals dels saldos que es mantenen amb les societats integrants del grup de coordinació.

Les noves normes de consolidació defineixen el control com el poder de dirigir les polítiques, financera i d'explotació, d'una entitat, amb la finalitat d'obtenir beneficis econòmics de les seves activitats. En particular, si bé la participació en una altra societat i l'exercici dels corresponents drets de vot es configura com el supòsit més habitual d'exercici de control, no és menys cert que el que és veritablement rellevant és que aquest control es tingui o es pugui tenir, circumstància que dona entrada en els grups de subordinació a la creació de vincles dominant-dependent i, en conseqüència, a l'obligació de consolidar, en virtut d'un acord o contracte, així com al fet que per avaluar el control esmentat també s'hagin de considerar els drets potencials de vot.

En definitiva, la qüestió rellevant des d'una perspectiva estrictament comptable per qualificar la unitat juridicoeconòmica resultant d'aquests acords d'un grup mercantil dels

que preveu l'article 42 del Codi de comerç, és si com a conseqüència de l'acord assolit es pot concloure que una entitat, que es qualificaria de dominant i sobre la qual recauria l'obligació de consolidar, té o pot tenir, directament o indirectament, el control de les altres.

Per tant, en les modalitats de combinació en què com a conseqüència dels acords assolits entre diverses entitats sorgeix una nova entitat que les agrupa, és requisit «sine qua non» per qualificar d'adquirent la nova entitat que el control esmentat sigui efectiu, això és, que lluny de constituir una mera simulació, en la nova entitat radiqui el control del grup, i lo hagin perdut els antics socis o propietaris de les entitats que participen en l'operació.

El capítol II, obligació de consolidar, mètodes de consolidació i procediment de posada en equivalència, regula el supòsit de fet desencadenant de l'obligació de consolidar, els supòsits de dispensa per raó de dimensió i subgrup i els diferents mètodes d'integració de les partides de les societats incloses en la consolidació.

Sense perjudici de les precisions que es recullen més endavant respecte a l'obligació de consolidar, en matèria de dispensa cal ressenyar com a novetat l'exempció dels supòsits en què la societat dominant participi exclusivament en societats dependents que no tinguin un interès significatiu, individualment i en conjunt, per a la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de les societats del grup i en virtut d'això es transposa al nostre dret comptable l'article 2 de la Directiva 2009/49/CE del Parlament Europeu i del Consell, de 18 de juny de 2009, pel qual s'incorpora un nou apartat 2.bis a l'article 13 de la Setena Directiva 83/349/CEE del Consell, de 13 de juny de 1983, relativa als comptes consolidats.

Les noves normes de consolidació, en sintonia amb les normes internacionals de referència, no estableixen supòsits d'excepció a l'aplicació dels mètodes o procediments descrits, sense perjudici de les especialitats comptables imposades per la nova categoria d'actius no corrents o grups alienables d'elements mantinguts per a la venda. En aquest sentit, a les societats dependents que així es qualifiquin, se'ls ha d'aplicar en tot cas el mètode d'integració global, sense perjudici del criteri de valoració i presentació singular que regula l'article 14.

No obstant això, si una inversió en una empresa multigrup o associada es classifica en la categoria d'actiu no corrent mantingut per a la venda, en comptes consolidats no s'altera la classificació esmentada, sense que en aquests supòsits resulti aplicable el mètode d'integració proporcional ni el procediment de posada en equivalència.

En el capítol III, mètode d'integració global, s'aborden els aspectes més rellevants de la consolidació. Una vegada homogeneïtzats els criteris de reconeixement i valoració dels elements dels comptes anuals de les societats del grup, el mètode d'integració global n'exigeix l'agregació i posterior eliminació sota la perspectiva del grup com a subjecte que informa, i no com la mera prolongació dels comptes anuals individuals de la societat dominant.

L'eliminació inversió-patrimoni net i el reconeixement de la participació dels socis externs constitueixen el punt de partida d'aquest procés, una vegada homogeneïtzada la informació i agregades les partides corresponents, amb l'objectiu que els actius controlats per l'entitat que informa llueixin en el balanç consolidat d'acord amb la seva naturalesa.

A aquest efecte, considerant la similitud que hi ha des d'un punt de vista econòmic entre l'adquisició dels actius nets d'una empresa i els títols representatius del patrimoni net de la societat que els controla, les noves normes de consolidació regulen els criteris per comptabilitzar l'eliminació inversió-patrimoni net per remissió al mètode d'adquisició regulat en la norma de registre i valoració 19a del Pla general de comptabilitat, amb les adaptacions i precisions necessàries per raó del subjecte consolidat.

Tanmateix, en la mesura que la consolidació també pot exigir integrar societats que no constitueixen un negoci, o que la unitat «de iure» obligada a consolidar que sorgeix d'un procés de reorganització societària dins d'un grup pot estar mancada de rellevància econòmica, si no es produeix una variació en els actius controlats o en els passius assumits per les societats que intervenen en l'operació, fora de la mera segregació d'un patrimoni

rebut a canvi accions o participacions de la societat cessionària, la norma també regula dos supòsits especials d'eliminació inversió-patrimoni net: la consolidació d'una societat que no constitueixi un negoci i la consolidació entre empreses que amb caràcter previ que es creés la vinculació dominant-dependent ja formaven part del grup de subordinació o coordinació.

En el primer cas, la norma precisa que no pot sorgir un fons de comerç. Si el preu d'adquisició de la inversió és inferior al valor raonable de l'actiu, en base consolidada l'operació no motivaria cap registre, atès que la diferència negativa corresponent ja s'hauria d'haver comptabilitzat en els comptes individuals de la inversora com una operació a títol gratuït. En el segon cas s'apela a la continuïtat dels valors en base consolidada, en la mesura que les societats dominant i dependent estiguin prèviament integrades en un mateix grup o subgrup espanyol que formuli comptes anuals consolidats o, en cas contrari, als valors resultants d'agregar el valor comptable en comptes individuals.

Quan el control sobre una societat dependent s'adquireix a través d'inversions successives, la norma comptable regula aquest supòsit i el denomina adquisició per etapes. En els exercicis iniciats a partir de l'1 de gener de 2008, d'acord amb el criteri per comptabilitzar una adquisició per etapes regulat en la norma de registre i valoració sobre combinacions de negocis del Pla general de comptabilitat, la nota de l'ICAC aclaria que en l'eliminació inversió-patrimoni net a practicar en la data de control, juntament amb el que podríem denominar component patrimoni net, s'havia de comptabilitzar la variació en les plusvàlues des de la data en què es va practicar cada inversió, conseqüència lògica del reconeixement en la data esmentada dels actius identificables adquirits i passius assumits de la societat adquirida pel seu valor raonable.

La diferència entre la contraprestació lliurada per obtenir el control, inclosa la participació prèvia, i la part proporcional del valor raonable dels actius nets de la societat dependent representativa de la participació esmentada, s'havia de comptabilitzar en les reserves.

Les normes que ara s'aproven introdueixen en aquest punt una important modificació. La participació prèvia s'ha de valorar a valor raonable i, en conseqüència, en l'eliminació inversió-patrimoni net es posa de manifest un nou impacte patrimonial que porta causa de la variació de valor experimentada pel fons de comerç implícit en la participació prèvia des de la data en què es va produir la inversió. La diferència que sorgeix en eliminar la participació prèvia es reconeix en el compte de pèrdues i guanys com un resultat atribuït a la societat dominant.

En definitiva, la presa del control sobre la participada, davant de la situació en què simplement s'exercia el control conjunt o una influència significativa, o es tenia una mera inversió financera disponible per a la venda, constitueix un canvi qualitatiu en els actius nets del grup que exigeix portar a col·lació les regles aplicables en les permutes comercials i, en conseqüència, l'obligació de reconèixer el resultat corresponent en el compte de pèrdues i guanys.

De la mateixa manera, si es reté una participació després de la pèrdua de control sobre una dependent, analitzada l'operació des de la perspectiva del grup com a subjecte que informa, la permuta del conjunt d'actius i passius que es donen de baixa a canvi de la contraprestació rebuda, inclosa la participació retinguda, exigeix comptabilitzar aquesta última pel seu valor raonable i reconèixer el resultat corresponent.

No obstant això, aquest criteri només s'aplica en els supòsits de presa del control o pèrdua d'aquest. En la resta dels casos es manté el model de cost vigent en les normes de 1991. Per tant, les inversions i disminucions en la participació de les societats incloses en el perímetre de la consolidació, o l'entrada o sortida d'aquest perímetre que poden originar un canvi en la qualificació i, en conseqüència, en el mètode o procediment aplicable per consolidar, no comporten la revaloració de la participació prèvia tret dels dos supòsits descrits.

El tractament dels socis externs es manté en termes molt similars als que regula la nota de l'ICAC. La norma espanyola, en línia amb l'estratègia de supressió d'opcions iniciada amb el nou Pla general de comptabilitat, s'ha decantat per establir un sol criteri per

valorar la participació dels interessos minoritaris davant de les dues alternatives que ofereix la NIIF 3 adoptada per la Unió Europea.

En particular, la norma es decanta per l'opció més conservadora de valorar els socis externs pel seu percentatge de participació en el valor raonable dels actius identificats i passius assumits, sense incloure en aquesta valoració el fons de comerç atribuït a la participació no controladora, tret en els supòsits en què s'hagi de calcular la participació dels minoritaris en els actius nets de l'entitat després d'una modificació de la participació sense pèrdua de control. En aquest cas, l'operació s'analitza des de la perspectiva del subjecte comptable que informa, per al qual s'assembla a una «ampliació de capital» en comptes individuals, per la qual cosa no sembla raonable sostreure de la valoració dels minoritaris el seu percentatge de participació en el fons de comerç existent en la data d'adquisició associat a la participació que es transmet.

En relació amb les consolidacions posteriors es pot assenyalar que l'enfocament de l'entitat que s'ha seguit, en sintonia amb la NIC 27 adoptada per la Unió Europea, implica qualificar els socis externs de patrimoni net i, en conseqüència lògica, el tractament comptable que preveu la norma per a les inversions addicionals una vegada obtingut el control i per a les disminucions de participació sense pèrdua de control no permet modificar l'import del fons de comerç ni de la diferència negativa, llevat que com a conseqüència de la pèrdua reconeguda en els comptes individuals de la societat que redueix la seva participació es posi de manifest la necessitat de comptabilitzar un deteriorament en el fons de comerç esmentat.

Els criteris per realitzar les eliminacions i incorporacions de resultats per operacions internes mantenen el desplegament detallat de la regulació anterior, davant dels menors detalls que ofereixen les normes internacionals en aquesta matèria, circumstància que permet a les empreses espanyoles realitzar les operacions esmentades amb més seguretat jurídica. Aquest aspecte adquireix si és possible especial rellevància per les implicacions que la regulació esmentada té als efectes de calcular la base imposable de les societats que tributen en el règim de consolidació fiscal.

El capítol IV desplega el mètode d'integració proporcional i el procediment de posada en equivalència o mètode de la participació. En la pràctica a penes s'han produït canvis en aquesta matèria respecte als criteris inclosos en les normes de 1991, tret pel que fa al fons de comerç. Les noves normes simplement exigeixen que s'informi en la memòria del seu import, i s'ha de comptabilitzar formant part de la inversió.

Del capítol V, altres normes aplicables a la consolidació, en el qual es regula el tractament comptable de la conversió de comptes anuals en moneda estrangera i de la despesa per impost sobre beneficis, requereix especial atenció el primer d'aquests.

Les noves regles de conversió de comptes anuals en moneda estrangera diferencien entre moneda funcional i moneda de presentació. Aquesta última en tot cas és l'euro per als grups la societat dominant dels quals estigui establerta a Espanya. No obstant això, com a pas previ a la valoració en moneda de presentació, la norma exigeix que els elements dels comptes anuals es valorin en moneda funcional, que és la moneda de l'entorn econòmic principal en què opera l'empresa, és a dir, la moneda en la qual la societat no suporta risc de canvi, en la mesura que és la moneda en què genera i utilitza la major part del seu efectiu, circumstància que implica que, amb caràcter general, la moneda funcional dels grups sense presència a l'estranger sigui l'euro.

Els criteris que regulen les presents normes per determinar la moneda funcional d'una societat també són aplicables en comptes individuals. De la mateixa manera que els conceptes partides «monetàries» i «no monetàries» que s'utilitzen en el capítol V són els que recull la norma de registre i valoració 11a Moneda estrangera del Pla general de comptabilitat.

A partir d'aquests conceptes, i una vegada valorats els elements dels comptes anuals en moneda funcional, les normes estableixen un sistema de conversió a l'euro similar al mètode de tipus de canvi de tancament que regulen les normes de 1991. En comparació d'aquestes, la principal novetat radica en la consideració del fons de comerç com un actiu de la dependent, sense que per tant sigui procedent la seva valoració al tipus de canvi

històric, i l'exigència que la diferència de conversió acumulada en el patrimoni net es reclassifiqui al compte de pèrdues i guanys quan s'alieni o liquidi per una altra via la inversió a l'estranger, això és, quan l'empresa deixi de tenir una exposició per risc de tipus de canvi, en particular, quan es produeixi la recuperació de la seva inversió en forma de dividendes.

La regulació de la despesa per impost sobre beneficis gaudeix de més desplegament que en les normes precedents, amb la finalitat d'aclarir el tractament comptable d'una matèria que sovint ha requerit la tasca interpretativa de la doctrina per la brevetat de la regla general inclosa en les normes anteriors, en essència, molt similar a la regulació que ara s'aprova.

Finalment, en el capítol VI s'estableixen les normes d'elaboració dels comptes anuals consolidats en sintonia amb els criteris i models de presentació del Pla general de comptabilitat, sense perjudici de les adaptacions necessàries per raó del subjecte consolidat.

### III

Sobre la base de la interpretació que va efectuar el novembre de 2003 la Comissió Europea en el seu document «Comentaris referents a certs articles del Reglament (CE) núm. 1606/2002 del Parlament Europeu i del Consell, de 19 de juliol de 2002, relatiu a l'aplicació de normes internacionals de comptabilitat i de la Quarta Directiva 78/660/CEE del Consell, de 25 de juliol de 1978, i la Setena Directiva 83/349/CEE del Consell, de 13 de juny de 1983 sobre comptabilitat», en particular, en l'apartat 2.2.2. Definició de «comptes consolidats», la definició de grup i la de les societats dispensades de consolidar correspon a cada Estat membre, fins i tot en relació amb el que podríem denominar «grups cotitzats».

D'acord amb això, l'article 2 del Reial decret fixa l'abast de les normes de consolidació, i precisa que són d'aplicació obligatòria per les societats dominants espanyoles obligades a consolidar, en els termes següents:

- Si alguna societat del grup ha emès valors admesos a negociació en un mercat regulat de qualsevol Estat membre de la Unió Europea, ha d'aplicar obligatòriament la secció primera del capítol primer i la secció primera del capítol segon, en tant desplegament reglamentari dels articles 42 i 43 del Codi de comerç.
- Les societats restants han d'aplicar la norma de manera íntegra, llevat que a l'empara del que preveu l'article 43.bis del Codi de comerç optin per aplicar les normes internacionals de comptabilitat adoptades per la Unió Europea, cas en què només els resulta d'aplicació obligatòria les seccions que indica l'incís anterior.

A més, l'article esmentat precisa que les normes que ara s'aproven també són d'aplicació obligatòria per a la resta de persones, físiques o jurídiques, no obligades a consolidar, però que de manera voluntària ho hagin decidit fer, així com quan una norma substantiva imposi als subjectes inclosos en el seu àmbit d'aplicació l'obligació de consolidar d'acord amb els criteris que estableix el Codi de comerç.

### IV

L'article 4 inclou la modificació del Pla general de comptabilitat aprovat pel Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre.

L'aplicació del mètode d'adquisició regulat en la norma de registre i valoració 19a Combinacions de negocis del Pla general de comptabilitat constitueix la pedra angular de la consolidació, i fixa els criteris generals per integrar els actius i passius de les societats dependents en els comptes consolidats en la data de presa de control. La revisió d'aquestes normes, en correspondència lògica, exigeix revisar la regulació en matèria de combinacions de negocis inclosa en el Pla general de comptabilitat.

L'esmentada norma de registre i valoració 19a estableix els criteris comptables que s'han d'aplicar per comptabilitzar les operacions de fusió, escissió o cessió global d'actiu i passiu que regula la Llei 3/2009, de 3 d'abril, sobre modificacions estructurals de les

societats mercantils, quan el patrimoni que es transmet en bloc per successió universal constitueix un negoci, al marge que ho sigui o no l'adquirent, en sintonia amb la nova definició de negoci inclosa en la NIF 3 adoptada per la Unió Europea.

Quan l'objecte de l'acord de fusió, escissió o cessió global no constitueixi un negoci, no resulta aplicable el mètode d'adquisició en els aspectes que s'oposin al criteri que preveu la respectiva norma de registre i valoració per comptabilitzar els elements patrimonials corresponents. Tanmateix, no es considera contrària a la regulació esmentada i, en conseqüència, són aplicables als acords esmentats, els criteris establerts per reconèixer i valorar el traspàs dels elements patrimonials, el registre dels efectes comptables de l'operació, els criteris per qualificar una operació d'adquisició inversa, així com les conseqüències que en deriven, en particular, les normes d'elaboració dels comptes anuals de les societats que participen en l'operació.

La tercera operació amb incidència en comptes individuals a la qual resulta aplicable el mètode d'adquisició que regula la norma de registre i valoració 19a és la compravenda d'un negoci o qualsevol altra modalitat contractual (per exemple, la cessió global d'actiu i passiu) en virtut de la qual una empresa adquireixi els elements patrimonials constitutius d'un negoci. Per contra, els supòsits que descriuen les lletres c) i d) de l'apartat 1 constitueixen combinacions de negocis implícites en què el mètode d'adquisició només té efecte en comptes consolidats, sense perjudici de l'aplicació analògica dels criteris per determinar el cost de la inversió en una dependent, tal com ara recull de manera expressa la norma de registre i valoració sobre instruments financers.

La reforma que ara s'aprova, continuant amb la tècnica de normalització de les operacions entre empreses del grup iniciada en el nou Pla, deixa fora de l'abast de la norma de registre i valoració 19a les operacions de fusió, escissió i aportació no dinerària entre empreses del grup, que regula l'apartat 2 de la norma de registre i valoració 21a, sempre que es compleixin els requisits que es detallen més endavant.

Una de les novetats destacables és la precisió que sobre el registre i valoració de la baixa d'elements patrimonials s'ha efectuat en l'apartat 1 de la norma de registre i valoració 19a per al cas particular de les fusions i escissions, quan la contrapartida per la cessió esmentada no la rep la mateixa empresa sinó els seus socis o propietaris, o quan el que es posa de manifest és la recuperació o distribució dels actius per aquests. En aquestes operacions, deixant al marge les operacions entre empreses del grup, no hi ha dubte que des de la perspectiva del subjecte que informa es produeix un resultat que s'ha de comptabilitzar en el compte de pèrdues i guanys per diferència entre el valor comptable dels elements transmesos i el valor raonable de la contraprestació rebuda, neta dels costos de transacció.

El Pla general de comptabilitat segueix regulant el mètode d'adquisició com a única alternativa possible per registrar les combinacions de negocis. Als efectes d'identificar l'empresa adquirent, es regulen els indicis que permeten advertir la condició esmentada en sintonia amb la norma internacional de referència i el patrimoni de la qual manté el seu valor comptable, a diferència de l'adquirit, que s'ha de comptabilitzar, amb caràcter general, pel seu valor raonable.

Quan l'adquisició es qualifiqui d'inversa, i sense perjudici de la regulació expressa d'alguns aspectes en el mateix Pla, s'ha optat per clarificar els criteris aplicables a través de la remissió a l'aplicació analògica dels que regulen les normes de consolidació que despleguen el Codi de comerç, tenint en compte el major detall que s'ha inclòs sobre aquestes operacions a l'article 33 de les normes esmentades.

L'article 31, punt 7, de la Llei 3/2009, de 3 d'abril, estableix com a contingut obligatori del projecte comú de fusió la menció de la data a partir de la qual la fusió té efectes comptables d'acord amb el que disposa el Pla general de comptabilitat. Aquesta obligació també impera per al cas de les escissions, d'acord amb la remissió que conté l'article 73, apartat 1, a la regulació en matèria de fusions. Finalment, l'article 85, apartat 2, exigeix aquesta mateixa informació en el supòsit de cessió global.

La regulació en matèria de data d'adquisició que inclou l'apartat 2.2 de la norma de registre i valoració 19a del Pla general de comptabilitat persegueix fer compatibles les

exigències imposades per la norma comptable, en virtut de les quals aquestes operacions han de ser comptabilitzades prenent com a data de referència la d'adquisició, amb una regulació mercantil que subordina l'eficàcia davant de tercers dels acords assolits a la inscripció de la corresponent escriptura pública en el Registre Mercantil.

Tot això sense perjudici de la dificultat que moltes vegades es pugui plantejar per identificar la data en què s'obté el control si la combinació de negocis s'instrumenta a través d'aquests acords que, en alguns casos, a més de sotmetre's a la voluntat dels socis, també han d'aconseguir l'autorització administrativa corresponent. És per això que la norma situa la data d'adquisició, amb caràcter general, en la de celebració de la junta d'accionistes o òrgan equivalent de l'empresa adquirida en què s'aprova l'operació, sempre que no sigui evident que el control s'ha obtingut en un moment posterior.

Aquesta regla es formula considerant que d'acord amb el nostre ordenament jurídic mercantil és la junta o òrgan equivalent de la societat adquirida, com a fòrum de màxima expressió de la voluntat de la societat, on els socis de l'adquirida han d'acordar la presa de control per l'adquirent. Tanmateix no hi ha dubte que si aquesta voluntat ja s'ha expressat a través d'una altra via, per exemple, perquè els socis que controlen les societats que intervenen en l'operació hagin arribat a un acord vàlid en una data prèvia, generant una vinculació dominant-dependent, és aquesta última data la que s'hauria de considerar com a data de control, circumstància que ubicaria el posterior acord de fusió en l'àmbit d'aplicació de la norma de registre i valoració sobre operacions entre empreses del grup.

En la pràctica, és habitual que en els acords d'adquisició d'un negoci, a més de pagaments certs (actius lliurats, passius reconeguts a pagar per l'adquirent i lliurament com a pagament d'instruments de patrimoni emesos per l'adquirent), hi pugui haver clàusules en virtut de les quals, en cas de tenir lloc certs fets en un temps futur, l'adquirent podria estar obligada a desemborsar una contraprestació addicional o tenir dret a la devolució de part d'allò lliurat. És a dir, en vista d'aquests acords podria sorgir un pagament o cobrament contingent a satisfer o rebre per l'adquirent.

En conseqüència, en el càlcul del cost de la combinació de negocis es regulen els esmentats acords de contraprestació contingent, incloent els actius rebuts com un element a considerar en el càlcul del preu d'adquisició, amb signe negatiu, com a conseqüència, per exemple, de la possibilitat que l'adquirent recuperi part del desemborsament realitzat si l'entitat combinada incorre en pèrdues o no es compleix un determinat nivell de guanys. Si arran de la inclusió d'aquest actiu com a menor cost de la combinació sorgeix una diferència negativa, això és, un ingrés, la norma en prohibeix el reconeixement inicial, però no el posterior, que s'ha de dur a terme a mesura que es compleixin les fites que motiven el reemborsament esmentat, per exemple, la generació de pèrdues per l'entitat combinada.

En relació amb el cost esmentat, un aspecte que s'ha de ressaltar és la nova qualificació comptable dels desemborsaments abonats als professionals que intervenen en l'operació que, en sintonia amb la norma internacional de referència, s'han de comptabilitzar com una despesa en el compte de pèrdues i guanys.

La regulació sobre reconeixement i valoració dels actius identificables adquirits, passius assumits i càlcul del fons de comerç o de la diferència negativa exigeix reconèixer tots els actius i passius que compleixin la definició del marc conceptual de la comptabilitat i obliga a valorar-los, amb caràcter general, pel seu valor raonable, amb la finalitat d'aprofundir en la rellevància de la informació en matèria de combinacions, sempre que aquesta rellevància no vagi en detriment de la fiabilitat en els mesuraments dels elements esmentats.

Aquest criteri posa de manifest la vocació del nou Pla general de comptabilitat de reconèixer el màxim nombre d'elements patrimonials i limitar l'import que ha de lluir com a fons de comerç a l'excés o residu del cost de la combinació sobre el valor raonable dels actius nets rebuts.

Tanmateix, en relació amb la diferència negativa, la norma manté la cautela sobre el reconeixement d'immobilitzats intangibles sense mercat actiu, i inclou la que s'assenyala més amunt sobre actius contingents, en tots dos casos, amb la finalitat de reforçar la fiabilitat de la informació financera en les operacions, com succeeix en les combinacions



de negocis, on el reconeixement d'aquest tipus d'actius per referència a un valor raonable que no s'hagi obtingut en un mercat actiu podria anar en perjudici d'aquesta.

Per motius anàlegs, amb caràcter general, en els casos en què sorgeixi una diferència negativa com a conseqüència d'una valoració dels actius nets superior al valor raonable de la contraprestació lliurada, des d'una perspectiva econòmica racional s'hauria de concloure que la diferència esmentada forma part de la valoració del negoci adquirit i, en conseqüència, que hauria de reduir el valor net dels elements esmentats fins al límit de la contraprestació satisfeta, llevat que l'import esmentat sigui causa de les mateixes excepcions que preveu la norma sobre reconeixement a valor raonable, per exemple, la que pugui sorgir pel mesurament dels actius per impostos diferits, que sí que pot originar el reconeixement de l'ingrés esmentat.

Una altra qüestió analitzada amb detall per la norma de registre i valoració és el tractament de les transaccions separades, per l'exigència de diferenciar amb claredat els intercanvis de drets i obligacions que porten causa de la combinació dels acordats de manera simultània a aquesta però que en cap cas formen part de la contraprestació lliurada pels actius nets adquirits.

En aquest sentit, una transacció formalitzada per l'adquirent o en nom d'aquest que beneficia principalment l'adquirent o l'entitat combinada en lloc de l'adquirida (o els seus propietaris anteriors) abans de la combinació, constitueix probablement una transacció separada i, en conseqüència, motiva un ajust en el cost aparent de la combinació, com les que impliquen la cancel·lació de relacions jurídiques de naturalesa contractual o no (per exemple, un litigi), o la remuneració als treballadors o antics propietaris de l'adquirida per serveis futurs. També es qualifica de transacció separada el reemborsament a l'adquirida o als seus antics propietaris pel pagament de les despeses de l'adquirent relacionades amb l'adquisició.

La comptabilització per etapes d'una combinació de negocis en comptes individuals no presenta diferències conceptuals respecte al registre de l'eliminació inversió-patrimoni net, a l'explicació del qual s'ha de remetre, atès que els efectes en els comptes individuals de l'adquirent per motiu de la valoració a valor raonable de la participació prèvia són anàlegs als que s'hi descriuen.

La concessió del termini d'un any per comptabilitzar de manera definitiva la combinació de negocis és el contrapunt de l'exigència de reconèixer la combinació de negocis amb efectes des de la data d'adquisició, davant de la situació anterior a la reforma comptable, en la qual en les operacions de fusió, per exemple, els valors a considerar eren els inclosos en el balanç de fusió, sense necessitat de practicar cap ajust en la data d'inscripció de la fusió, llevat del derivat dels actius nets generats des de la data del balanç esmentat.

La incertesa sobre l'existència i mesurament del valor raonable dels actius identificables adquirits i passius assumits de l'adquirida en la data de celebració de la junta d'accionistes posa de manifest la necessitat d'atorgar el termini esmentat per valorar de manera definitiva l'operació, sense perjudici que, amb caràcter general, aquestes valoracions no haurien de diferir de manera significativa de les incloses en el balanç de fusió, tret pel que fa al fons de comerç calculat a efectes extracomptables en el balanç de fusió de l'adquirida, que lògicament es veu ajustat pels resultats comptabilitzats en l'exercici fins a la data d'adquisició.

Per a això, la informació a considerar ha de ser en tot cas l'existent en la data d'adquisició, i en cap cas la produïda amb posterioritat, llevat que aquesta simplement constitueixi un mer ajust a la fiabilitat de les estimacions que es van realitzar en la data esmentada, com per exemple la informació obtinguda sobre el benefici generat per l'entitat combinada en el període de valoració.

No obstant això, la principal novetat en aquest punt, en connexió amb els criteris aplicables a la valoració posterior d'aquestes operacions, és la relativa a la prohibició d'ajustar el cost de la combinació més enllà del termini d'un any des de la data d'adquisició. És a dir, una vegada finalitzat el període de valoració, qualsevol ajust s'ha de tractar de manera prospectiva, en particular, el que pugui afectar l'import definitiu de la contraprestació contingent, la variació de valor del qual des de la data esmentada (finalització del període

de valoració) en tot cas s'ha de comptabilitzar amb abonament o càrrec al compte de pèrdues i guanys, llevat que s'hagi incorregut en un error. Aquest mateix tractament és aplicable a l'altra excepció que recollia la norma que es deroga del Pla general de comptabilitat, el reconeixement d'actius per impostos diferits, el registre del qual una vegada transcorregut el període de valoració ja no ha d'anar acompanyat del corresponent ajust en l'import del fons de comerç.

Les modificacions en matèria de combinacions de negocis es completen amb la nova regulació inclosa en les normes d'elaboració dels comptes anuals, amb l'objecte de precisar-ne el contingut en el supòsit d'adquisicions inverses, així com amb la revisió de les notes de la memòria relatives a la matèria, això és, de la nota 7.2.2 del model normal sobre fons de comerç i la nota 19 Combinacions de negocis.

V

El present Reial decret introdueix una altra sèrie de novetats imposades per les modificacions introduïdes en matèria de combinacions de negocis.

Així, s'inclou una revisió parcial de la norma de registre i valoració 9a Instruments financers i la 13a Impostos sobre beneficis, els detalls més rellevants de la qual ja s'han exposat.

A més, la reforma de l'apartat 2 i la incorporació d'un nou apartat 3 en la norma de registre i valoració 21a Operacions entre empreses del grup té com a objectiu sistematitzar la doctrina de l'ICAC sobre el manteniment del valor comptable precedent i incorporar, si s'escau, la valoració en termes consolidats a totes les operacions en què es produeix un desplaçament d'elements patrimonials constitutius d'un negoci entre les societats del grup, tal com aquestes es defineixen en la NECA 13a, si com a conseqüència de l'operació no es produeix una variació en els actius controlats o en els passius assumits per les societats que intervenen en l'operació, tret de la mera aportació d'un negoci rebent a canvi accions o participacions de la societat cessionària, o de l'adquisició d'aquest negoci lliurant com a contraprestació instruments de patrimoni propi.

Tot això sense perjudici que en la memòria dels comptes anuals s'informi del valor raonable dels elements patrimonials esmentats o dels instruments de patrimoni lliurats en contraprestació en els casos en què per exigències de la norma mercantil l'operació s'hagi de formalitzar en una escriptura pública en què es faci constar el valor raonable dels elements esmentats.

Per motius anàlegs es considera oportú regular aquestes operacions des de la perspectiva de la recuperació o distribució del patrimoni aportat o del generat per les societats del grup, és a dir, els supòsits de reducció de capital, dissolució o distribució de dividends, quan la cancel·lació del deute calculat en termes de valor raonable per imposició de la norma mercantil es fa lliurant a canvi elements patrimonials constitutius d'un negoci amb un valor comptable inferior a l'import esmentat.

Quan en l'operació no hi intervingui l'empresa dominant, o la dominant d'un subgrup, i la seva dependent, els comptes anuals a considerar a aquests efectes són els del grup o subgrup més gran en què s'integrin els esmentats elements patrimonials la societat dominant del qual sigui espanyola. En el supòsit que els comptes esmentats no es formulin, a l'empara de qualsevol dels motius de dispensa que preveuen les normes de consolidació o pel fet de no existir obligació de consolidar, s'han de prendre els valors existents abans que s'efectués l'operació en els comptes anuals individuals.

Per donar compliment als criteris que recull la norma de registre i valoració 21a és necessari recordar que si les societats intervinents en l'operació pertanyen a un grup que formula els comptes anuals consolidats aplicant les normes internacionals de comptabilitat adoptades per la Unió Europea, les referències que en l'esmentada norma de registre i valoració es fan als comptes anuals consolidats ho són a les que despleguen els criteris que conté el Codi de comerç, i han de ser aquests últims els que es tinguin en consideració als efectes de formular els comptes anuals individuals, sense perjudici de l'aplicació lògica del principi d'importància relativa.

Tanmateix, queden al marge d'aquest raonament les operacions de cessió global, així com les fusions o escissions en què l'adquirent hagi de compensar les societats del grup que no participen en l'operació per la pèrdua que es produeix en el patrimoni net d'aquestes últimes de conformitat amb el que disposa l'apartat 2 dels articles 49 i 52 de la Llei 3/2009, de 4 d'abril. En aquests casos, els elements patrimonials s'han d'incorporar als comptes individuals de l'adquirent pel seu valor raonable, sempre que la compensació esmentada es faci mitjançant el lliurament d'un actiu monetari.

La modificació del Pla general de comptabilitat conclou amb una proposta de revisió del quadre de conciliació de comptes i partides, del model normal i abreujat de balanç inclòs en la seva tercera part i de les descripcions i relacions comptables dels comptes que s'han vist afectats pels canvis en els criteris de registre i valoració.

El model comptable incorporat al nostre dret mercantil per la Llei 16/2007, de 4 de juliol, ha comportat l'aprovació d'un Pla general comptable per a petites i mitjanes empreses, com a norma complementària del Pla general de comptabilitat. Les modificacions introduïdes en aquest últim exigeixen modificar el primer, en nom de seguir mantenint la coherència interna del model, en tot allò que no es consideri que requereix una simplificació per raó de la complexitat de l'operació, com no sembla que sigui el cas dels canvis introduïts en les normes de registre i valoració del Pla general de comptabilitat en matèria d'instruments financers, imposat sobre beneficis i operacions entre empreses del grup.

A aquest efecte, l'article 5 inclou una modificació de les respectives normes de registre i valoració del Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses, aprovat pel Reial decret 1515/2007, de 16 de novembre.

## VI

El règim de dret transitori per a les societats que ja estaven consolidant amb anterioritat a l'entrada en vigor de les noves normes s'assenta en els principis següents:

– Els nous criteris no tenen efectes retroactius, regla que també és aplicable a les modificacions que inclou la norma de registre i valoració sobre combinacions de negocis del Pla general de comptabilitat, pel que fa als efectes que la regulació esmentada té en el tractament de l'eliminació inversió-patrimoni net. En conseqüència, en els comptes anuals consolidats del primer exercici que s'iniciï a partir de l'1 de gener de 2010 no s'han d'alterar les valoracions dels actius, dels passius ni de les partides específiques de la consolidació calculades d'acord amb les disposicions que en cada moment van estar en vigor.

– En particular, per als exercicis iniciats a partir de l'1 de gener de 2008, els criteris aplicables van ser aclarits en la nota de l'ICAC publicada en el seu Butlletí núm. 75, en què es precisaven els articles de les normes de 1991 que es consideraven derogats per oposar-se a la nova regulació del Codi de comerç i es declarava de manera expressa la vigència dels que es consideraven compatibles. La nota esmentada també es pronuncia sobre els criteris a seguir en la data de transició, amb caràcter general, l'1 de gener de 2008.

– Al costat de la regla general, la disposició transitòria primera, apartat 2, i la disposició transitòria tercera regulen dos criteris especials, en relació amb el reconeixement del saldo deutor dels interessos minoritaris que pugui sorgir d'aplicar els nous criteris, i precisen el criteri a seguir en els acords de pagaments contingents.

En relació amb aquests últims, per a les combinacions de negocis amb data d'adquisició posterior a l'1 de gener de 2008 i anterior a l'entrada en vigor de les normes que ara s'aproven, es manté el règim anterior regulat en la norma de registre i valoració 19a Combinacions de negocis del Pla general de comptabilitat, l'aplicació analògica del qual en la determinació del cost d'una dependent cal recordar que tan sols s'aplica a la participació econòmica efectiva, i no a la inversió els riscos i beneficis de la qual no s'hagin assumit en la data d'adquisició des de la perspectiva dels comptes anuals individuals.

– Finalment s'atorga a les societats la facultat de no adaptar als nous criteris la informació comparativa, i es qualifiquen d'inicials els comptes de les societats que facin ús de l'opció als efectes derivats de l'aplicació del principi d'uniformitat i del requisit de

comparabilitat, qualificació que lògicament només s'aplica en relació amb els criteris que les noves normes hagin modificat.

La regulació en matèria de comptes consolidats inclosa en el Reial decret conclou amb la disposició transitòria sisena, sense perjudici dels efectes derivats de la reforma introduïda en el Pla general de comptabilitat. La disposició esmentada té l'objectiu de proporcionar un criteri que permeti a les empreses una aplicació gradual en el temps de les normes de consolidació quan, a causa d'haver superat els límits de dispensa per raó de dimensió, el grup estigui obligat a formular comptes consolidats en una data posterior a la data d'adquisició, i sempre que no ho estigués fent de manera voluntària o com a conseqüència de pertànyer a un grup més gran.

Aquesta regulació projecta els seus efectes als comptes anuals individuals, en la mesura que diverses normes del Pla general de comptabilitat regulen el registre i valoració d'operacions per referència als valors resultants d'aplicar les normes de consolidació que despleguen el Codi de comerç. Per exemple, resultaria aplicable en una operació de fusió entre una societat dominant i la seva dependent, dispensades de l'obligació de consolidar per raó de dimensió.

La disposició transitòria tercera, quarta i cinquena configuren un règim transitori per a les modificacions en comptes individuals molt similar al que es preveu per als comptes consolidats. Així, es prohibeix l'aplicació retroactiva dels canvis inclosos en el Pla general de comptabilitat i en el Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses, llevat que les empreses optin per presentar informació comparativa adaptada als nous criteris, cas en què les operacions efectuades en l'exercici comparatiu s'han de mostrar aplicant els nous criteris.

Finalment, la disposició final tercera recull les competències que estableix la legislació vigent sobre adaptació i desplegament del Pla general de comptabilitat i les seves normes complementàries, en particular, de les normes per a la formulació de comptes anuals consolidats.

En virtut d'això, a proposta de la vicepresidenta segona del Govern i ministra d'Economia i Hisenda, d'acord amb el Consell d'Estat i amb la deliberació prèvia del Consell de Ministres en la reunió del dia 17 de setembre de 2010,

DISPOSO:

*Article 1. Aprovació de les normes de consolidació.*

S'aproven les normes per a la formulació de comptes anuals consolidats, el text de les quals s'insereix a continuació.

*Article 2. Obligatorietat de les normes de consolidació.*

1. Les normes per a la formulació de comptes anuals consolidats són d'aplicació obligatòria als subjectes següents:

a) Els grups de societats, inclosos els subgrups, la societat dominant dels quals sigui una societat espanyola.

Si a la data de tancament de l'exercici alguna de les societats del grup ha emès valors admesos a cotització en un mercat regulat de qualsevol Estat membre de la Unió Europea, només els resulten d'aplicació obligatòria la secció primera del capítol I i la secció primera del capítol II. S'ha de seguir aquest mateix criteri quan la societat dominant opti per aplicar les normes internacionals d'informació financera adoptades pels reglaments de la Unió Europea.

En tot cas, en la memòria s'ha d'incloure la informació que contenen les indicacions 1 a 9 de l'article 48 del Codi de comerç.

b) Els casos en què voluntàriament qualsevol empresari, persona física o jurídica dominant formuli i publiqui comptes consolidats.

c) Els supòsits de formulació i publicació de comptes consolidats per qualsevol persona física o jurídica, diferent de les que preveuen les lletres anteriors, en la mesura que la seva norma substantiva li imposi l'obligació esmentada o les formulin voluntàriament.

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

### Article 3. *Principis i normes de comptabilitat generalment acceptats.*

1. Als efectes de la formulació dels comptes anuals consolidats, es consideren principis i normes de comptabilitat generalment acceptats els que s'estableixen en:

- a) El Codi de comerç i la resta de legislació mercantil.
- b) El Pla general de comptabilitat i les seves adaptacions sectorials, així com les normes específiques per raó del subjecte comptable.
- c) Les normes per a la formulació dels comptes anuals consolidats i les seves adaptacions sectorials, així com les normes de consolidació específiques per raó del subjecte comptable.
- d) Les normes de desplegament que, en matèria comptable, estableixi mitjançant una resolució l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, i
- e) La restant legislació espanyola que sigui específicament aplicable.

2. El que disposa l'apartat anterior no és aplicable als grups de societats que apliquin les normes internacionals d'informació financera adoptades pels reglaments de la Unió Europea, tret pel que fa a la regulació obligatòria que preveu l'article 2, apartat 1, lletra a), d'aquest Reial decret.

3. En el cas d'absència d'una norma o interpretació dins del conjunt de principis i normes de comptabilitat generalment acceptats en matèria de consolidació, els administradors han d'utilitzar el seu judici professional per definir un criteri comptable que sigui el màxim de respectuós amb el marc conceptual que preveu el Pla general de comptabilitat. A aquest efecte, es poden considerar les pràctiques que se segueixen en el sector, així com qualsevol altre desplegament normatiu rellevant, incloses les normes internacionals d'informació financera adoptades pels reglaments de la Unió Europea.

### Article 4. *Modificació del Pla general de comptabilitat aprovat pel Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre.*

El Pla general de comptabilitat, aprovat pel Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre, queda modificat de la manera següent:

U. Es modifica l'apartat 2.5.1 de la norma de registre i valoració 9a Instruments financers, inclosa a la segona part del Pla general de comptabilitat, aprovat pel Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre, que queda redactat de la manera següent:

#### «2.5.1 *Valoració inicial*

Les inversions en el patrimoni d'empreses del grup, multigrup i associades 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, i s'ha d'aplicar, si s'escau, en relació amb les empreses del grup, el criteri inclòs en l'apartat 2 de la norma relativa a operacions entre empreses del grup i els criteris per determinar el cost de la combinació establerts en la norma sobre combinacions de negocis.

No obstant això, si hi ha una inversió anterior a la seva qualificació d'empresa del grup, multigrup o associada, s'ha de considerar com a cost de la inversió esmentada el valor comptable que aquesta hagi de tenir immediatament abans que

l'empresa passi a tenir aquesta qualificació. Si s'escau, els ajustos valoratius previs associats amb la inversió esmentada comptabilitzats directament en el patrimoni net, s'hi han de mantenir fins que es produeixi alguna de les circumstàncies que descriu l'apartat 2.5.3 següent.

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

Dos. Es modifiquen els apartats 2.2, 2.3 i 4 de la norma de registre i valoració 13a Impostos sobre beneficis, inclosa a la segona part del Pla general de comptabilitat, aprovat pel Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre, que queden redactats de la manera següent:

### «2.2 *Passius per impost diferit*

En general, es reconeix un passiu per impost diferit per totes les diferències temporànies imposables, llevat que aquestes hagin sorgit de:

- a) El reconeixement inicial d'un fons de comerç. Tanmateix, els passius per impost diferit relacionats amb un fons de comerç s'han de registrar sempre que no hagin sorgit del seu reconeixement inicial.
- b) El reconeixement inicial d'un actiu o passiu en una transacció que no és una combinació de negocis i a més no va afectar ni el resultat comptable ni la base imposable de l'impost.

### 2.3 *Actius per impost diferit*

D'acord amb el principi de prudència tan sols es reconeixen actius per impost diferit en la mesura que sigui probable que l'empresa disposi de guanys fiscals futurs que permetin aplicar aquests actius.

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

- a) Per les diferències temporànies deduïbles;
- b) Pel dret a compensar en exercicis posteriors les pèrdues fiscals;
- c) Per les deduccions i altres avantatges fiscals no utilitzats, que quedin pendents d'aplicar fiscalment.

Sense perjudici d'això, no es reconeix un actiu per impost diferit quan la diferència temporània deduïble hagi sorgit pel reconeixement inicial d'un actiu o passiu en una transacció que no sigui una combinació de negocis i a més no va afectar ni el resultat comptable ni la base imposable de l'impost.

En la data de tancament de cada exercici, l'empresa ha de reconsiderar els actius per impost diferit reconeguts i els que no hagi reconegut anteriorment. En aquest moment, l'empresa ha de donar de baixa un actiu reconegut anteriorment si la seva recuperació ja no és probable, o ha de registrar qualsevol actiu d'aquesta naturalesa no reconegut anteriorment, sempre que sigui probable que l'empresa disposi de guanys fiscals futurs en una quantia suficient que en permetin l'aplicació.

### 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 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 actius per impost diferit, així com, si s'escau, pel reconeixement i imputació al compte de pèrdues i guanys de l'ingrés directament imputat al patrimoni net que pugui resultar de la comptabilització de les deduccions i altres avantatges fiscals que tinguin la naturalesa econòmica de subvenció.

Tant la despesa o l'ingrés per impost corrent com diferit s'han d'inscriure en el compte de pèrdues i guanys. No obstant això, en els casos següents els actius i passius per impost corrent i diferit tenen com a contrapartida les que s'indiquen a continuació:

a) Si es relacionen amb una transacció o succés que s'ha reconegut directament en una partida del patrimoni net, es reconeixen amb càrrec o abonament a la partida esmentada.

b) Si han sorgit a causa d'una combinació de negocis, es reconeixen com els altres elements patrimonials del negoci adquirit, llevat que constitueixin actius o passius de l'adquirent, cas en què el seu reconeixement o baixa no forma part de la combinació de negocis. La despesa per impost corrent que es posi de manifest com a conseqüència de l'anul·lació de la participació prèvia a la societat adquirida, s'ha d'inscriure en el compte de pèrdues i guanys.

Quan la modificació de la legislació tributària o l'evolució de la situació econòmica de l'empresa hagin donat lloc a una variació en l'import dels passius i actius per impost diferit, els ajustos esmentats constitueixen un ingrés o despesa, segons correspongui, per impost diferit, en el compte de pèrdues i guanys, excepte en la mesura que es relacionin amb partides que per aplicació de les normes d'aquest Pla general de comptabilitat prèviament es van haver de carregar o abonar directament a patrimoni net, cas en què s'han d'imputar directament en aquest.

En el cas de combinacions de negocis, quan en la comptabilització inicial de la combinació no es van reconèixer separadament actius per impost diferit de l'empresa adquirida, per no complir els criteris de reconeixement, i posteriorment sigui procedent reconèixer els actius esmentats, s'ha d'actuar de la manera següent:

a) Els actius per impost diferit que es reconeixin dins del període de valoració al qual fa referència l'apartat 2.6 de la norma de registre i valoració sobre combinacions de negocis, i que procedeixin de nova informació sobre fets i circumstàncies que existien en la data d'adquisició, han de reduir, si s'escau, l'import comptable del fons de comerç relacionat amb aquesta adquisició. Si l'import comptable d'aquest fons de comerç és nul, qualsevol actiu per impost diferit s'ha de reconèixer com un ajust a la diferència negativa.

b) Els actius per impost diferit que es reconeixin després del període de valoració esmentat, o dins del període de valoració però que portin causa de fets o circumstàncies que no existien en la data d'adquisició, no donen lloc a ajustos en l'import comptable del fons de comerç o de la diferència negativa, i s'han de reconèixer en resultats, o si la norma ho requereix, directament en el patrimoni net.

En el cas particular d'una empresa en la qual totes les diferències temporàries a l'inici i tancament de l'exercici s'hagin originat per diferències temporals entre la base imposable i el resultat comptable abans d'impostos, la despesa (ingrés) per impost diferit es pot valorar directament mitjançant la suma algebraica de les quantitats següents, cadascuna amb el signe que correspongui:

a) Els imports que resultin d'aplicar el tipus de gravamen apropiat a l'import de cadascuna de les diferències indicades, reconegudes o aplicades en l'exercici, i a les bases imposables negatives a compensar en exercicis posteriors, reconegudes o aplicades en l'exercici;

b) Els imports de les deduccions i altres avantatges fiscals pendents d'aplicar en exercicis posteriors, reconeguts o aplicats en l'exercici, així com, si s'escau, pel

reconeixement i imputació al compte de pèrdues i guanys de l'ingrés directament imputat al patrimoni net que pugui resultar de la comptabilització de les deduccions i altres avantatges fiscals en la quota de l'impost que tinguin una naturalesa econòmica assimilable a les subvencions;

c) Els imports derivats de qualsevol ajust valoratiu dels passius o actius per impost diferit, normalment per canvis en els tipus de gravamen o de les circumstàncies que afecten l'eliminació o reconeixement posteriors d'aquests passius o actius.

També en aquest cas particular, la despesa (ingrés) total per l'impost sobre beneficis comprèn la part relativa a l'impost corrent i la part corresponent a l'impost diferit calculat d'acord amb el que s'ha expressat en aquest cas.»

Tres. Es modifica la norma de registre i valoració 19a Combinacions de negocis, inclosa a la segona part del Pla general de comptabilitat, aprovat pel Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre, que queda redactada de la manera següent:

«19a Combinacions de negocis.

1. *Àmbit i normes aplicables.*

Aquesta norma regula la forma en què les empreses han de comptabilitzar les combinacions de negocis en les quals participin, enteses com les operacions en què una empresa adquireix el control d'un o diversos negocis.

Als efectes d'aquesta norma, un negoci és un conjunt integrat d'activitats i actius susceptibles de ser dirigits i gestionats amb el propòsit de proporcionar un rendiment, costos menors o altres beneficis econòmics directament als seus propietaris o partícips, i control és el poder de dirigir les polítiques financera i d'explotació d'un negoci amb la finalitat d'obtenir beneficis econòmics de les seves activitats.

Per a cada transacció l'empresa ha de determinar si es tracta d'una combinació de negocis de conformitat amb la definició del paràgraf anterior; en particular, si el conjunt d'elements patrimonials adquirits constitueix un negoci. En cas contrari, no és aplicable el mètode d'adquisició tret en allò en què no s'oposi al que preveu la corresponent norma de registre i valoració, i la transacció s'ha de comptabilitzar com una adquisició d'actius i, si s'escau, assumptió de passius, d'acord amb el que la norma esmentada disposi a aquest efecte. En aquest supòsit, el cost de la transacció s'ha de distribuir entre els actius identificables adquirits i els passius assumits, sobre la base dels seus valors raonables relatius. Aquestes operacions no donen lloc a un fons de comerç ni a una diferència negativa, en els termes que regula l'apartat 2.5 d'aquesta norma.

Les combinacions de negocis, en funció de la forma jurídica utilitzada, es poden originar com a conseqüència de:

- a) La fusió o escissió de diverses empreses.
- b) L'adquisició de tots els elements patrimonials d'una empresa o d'una part que constitueixi un o més negocis.
- c) L'adquisició de les accions o participacions en el capital d'una empresa, incloses les rebudes en virtut d'una aportació no dinerària en la constitució d'una societat o posterior ampliació de capital.
- d) Altres operacions o successos el resultat dels quals és que una empresa, que té o no prèviament participació en el capital d'una societat, adquireix el control sobre aquesta última sense fer una inversió.

En les combinacions de negocis a què es refereixen les lletres a) i b) anteriors, s'ha d'aplicar el mètode d'adquisició que descriu l'apartat següent d'aquesta norma.

En les combinacions de negocis a què es refereixen les lletres c) i d) anteriors, l'empresa inversora, en els seus comptes anuals individuals, ha de valorar la inversió



en el patrimoni d'altres empreses del grup de conformitat amb el que preveu per a les empreses esmentades l'apartat 2.5 de la norma relativa a instruments financers. En els comptes anuals consolidats, aquestes combinacions de negocis s'han de comptabilitzar d'acord amb el que disposin les normes de consolidació aplicables.

Excepte en els supòsits d'adquisició inversa, definida en l'últim paràgraf de l'apartat 2.1, i les operacions entre empreses del grup, les empreses adquirides que s'extingeixen o escindeixen en una combinació de negocis han de registrar el traspàs dels actius i passius integrants del negoci transmès cancel·lant les corresponents partides del balanç i reconeixent el resultat de l'operació en el compte de pèrdues i guanys, per diferència entre el valor comptable del negoci transmès i el valor raonable de la contraprestació rebuda a canvi, neta dels costos de transacció. En els supòsits d'adquisició inversa, la diferència esmentada s'ha de comptabilitzar com un ingrés o despesa en el compte de pèrdues i guanys de l'empresa absorbent o beneficiària adquirida, sense perjudici de la seva eliminació posterior d'acord amb el que disposa l'apartat 2.2.

## 2. Mètode d'adquisició.

El mètode d'adquisició suposa que l'empresa adquirent ha de comptabilitzar, en la data d'adquisició, els actius identificables adquirits i els passius assumits en una combinació de negocis, així com, si s'escau, el corresponent fons de comerç o diferència negativa. A partir de la data esmentada s'han de registrar els ingressos i les despeses, així com els fluxos de tresoreria que corresponguin d'acord amb el que disposa l'apartat 2.2 d'aquesta norma.

En particular, l'aplicació del mètode d'adquisició requereix:

- a) Identificar l'empresa adquirent;
- b) Determinar la data d'adquisició;
- c) Quantificar el cost de la combinació de negocis;
- d) Reconèixer i valorar els actius identificables adquirits i els passius assumits; i
- e) Determinar l'import del fons de comerç o de la diferència negativa.

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

### 2.1 Empresa adquirent

Empresa adquirent és la que obté el control sobre el negoci o negocis adquirits. Als efectes d'aquesta norma, es considera també empresa adquirent la part d'una empresa que com a conseqüència de la combinació s'escindeix de l'entitat en la qual s'integrava i obté el control sobre un altre o altres negocis.

Quan, com a conseqüència d'una operació de fusió, escissió o aportació no dinerària, es constitueixi una nova empresa, s'ha d'identificar com a empresa adquirent una de les empreses que participin en la combinació i que existien amb anterioritat a aquesta.

Per identificar l'empresa que adquireix el control s'ha d'atendre la realitat econòmica i no tan sols la forma jurídica de la combinació de negocis.

Si bé, com a regla general, es considera com a empresa adquirent la que lliuri una contraprestació a canvi del negoci o negocis adquirits, per determinar quina empresa és la que obté realment el control també s'han de prendre en consideració, entre d'altres, els criteris següents:

- a) Si la combinació dona lloc al fet que els socis o propietaris d'una de les empreses o negocis que es combinen retinguin o rebin la majoria dels drets de vot a l'entitat combinada o tinguin la facultat d'elegir, nomenar o cessar la majoria dels membres de l'òrgan d'administració de l'entitat combinada, o bé representin la majoria de les participacions minoritàries amb vot a l'entitat combinada si actuen de

manera organitzada sense que un altre grup de propietaris tingui una participació de vot significativa, l'adquirent és generalment l'empresa esmentada.

b) Si la combinació dóna lloc al fet que els socis o propietaris d'una de les empreses o negocis que es combinen tingui la facultat de designar l'equip de direcció del negoci combinat, l'empresa esmentada és normalment l'adquirent.

c) Si el valor raonable d'una de les empreses o negocis és significativament més gran que el de l'altre o altres que intervenen en l'operació, l'empresa adquirent normalment és la de major valor raonable.

d) La societat adquirent sol ser la que paga una prima sobre el valor raonable dels instruments de patrimoni de la resta de les societats que es combinen.

Si en la combinació de negocis hi participen més de dues empreses o negocis, s'han de considerar altres factors, com ara quina és l'empresa que va iniciar la combinació o si el volum d'actius, ingressos o resultats d'una de les empreses o negocis que es combinen és significativament més gran que el dels altres.

Per formar-se un judici sobre quina és l'empresa adquirent, s'ha de considerar de manera preferent el criteri que inclou la lletra a), o, si no és possible, el que recull la lletra b).

Pot passar que, com a conseqüència d'aplicar els criteris anteriors, el negoci adquirit sigui el de la societat absorbent, de la beneficiària o de la que fa l'ampliació de capital. Als efectes d'aquesta norma, aquestes operacions es denominen adquisicions inverses, i s'han de tenir en compte els criteris inclosos en les normes per a la formulació dels comptes anuals consolidats que despleguen el Codi de comerç, amb les adaptacions necessàries per raó del subjecte que informa.

## 2.2 Data d'adquisició

La data d'adquisició és aquella en què l'empresa adquirent adquireix el control del negoci o negocis adquirits.

En els supòsits de fusió o escissió, amb caràcter general, la data esmentada és la de celebració de la junta d'accionistes o òrgan equivalent de l'empresa adquirida en què s'aprovi l'operació, sempre que l'acord sobre el projecte de fusió o escissió no contingui un pronunciament exprés sobre l'assumpció de control del negoci per l'adquirent en un moment posterior.

Sense perjudici d'això, les obligacions registrals que preveu l'article 28.2 del Codi de comerç s'han de mantenir a la societat adquirida o escindida fins a la data d'inscripció de la fusió o escissió en el Registre Mercantil. En aquesta data, data d'inscripció, la societat adquirent ha de reconèixer els efectes retroactius de la fusió o escissió a partir de la data d'adquisició, circumstància que al seu torn ha de motivar el corresponent ajust en el llibre diari de la societat adquirida o escindida per donar de baixa les operacions realitzades des de la data d'adquisició. Una vegada inscrita la fusió o escissió l'adquirent ha de reconèixer els elements patrimonials del negoci adquirit, aplicant els criteris de reconeixement i valoració que recull l'apartat 2.4 d'aquesta norma.

En les adquisicions inverses, els efectes comptables de la fusió o escissió han de mostrar el fons econòmic de l'operació. Per tant, en la data d'inscripció, els ingressos i despeses del negoci adquirit, és a dir, l'adquirent legal, meritats fins a la data d'adquisició, s'han de comptabilitzar contra el compte prima d'emissió o assumpció, i els ingressos i despeses de l'empresa adquirent han de figurar en els comptes anuals de la societat absorbent o beneficiària de l'escissió des de l'inici de l'exercici econòmic.

En tot cas, l'eficàcia de la fusió o escissió queda supeditada a la inscripció de la nova societat o, si s'escau, a la inscripció de l'absorció o escissió, i per tant l'obligació de formular comptes anuals subsisteix fins a la data en què les societats que participen en la fusió o escissió s'extingeixin, amb el contingut que procedeix

d'aquestes d'acord amb el que s'ha exposat abans i les precisions que es fan a continuació. En particular, són aplicables les regles següents:

a) Si la data de tancament de l'exercici social de les societats que participen en l'operació se situa en el període que hi ha entre la data d'adquisició del control i la inscripció registral de la nova societat o, si s'escau, de l'absorció o escissió, els seus comptes anuals han de recollir els efectes comptables de la fusió o escissió des de la data d'adquisició, sempre que la inscripció s'hagi produït abans que finalitzi el termini que preveu la legislació mercantil per formular comptes anuals.

En aquests casos, la societat adquirent ha de recollir en els seus comptes anuals els ingressos i despeses i els fluxos d'efectiu corresponents a la societat adquirida des de la data d'adquisició, així com els seus actius i passius identificables d'acord amb l'apartat 2.4 d'aquesta norma. La societat adquirida ha de recollir en els seus comptes anuals els ingressos i despeses i els fluxos d'efectiu anteriors a la data d'adquisició i ha de donar de baixa del balanç, amb efectes comptables en la data esmentada, la totalitat dels seus actius i passius.

En el supòsit general en què la fusió o escissió s'iniciï i completi en el mateix exercici econòmic, són aplicables aquests mateixos criteris.

b) Per contra, si la data d'inscripció és posterior al termini que preveu la legislació mercantil per formular comptes anuals, aquests no han de recollir els efectes de la retrocessió a què fa referència el paràgraf tercer d'aquest apartat. En conseqüència, la societat adquirent no ha de mostrar en aquests comptes anuals els actius, passius, ingressos, despeses i fluxos d'efectiu de l'adquirida, sense perjudici de la informació sobre el procés de fusió o escissió que s'ha d'incloure en la memòria de les societats que intervenen en l'operació.

Una vegada inscrita la fusió o escissió la societat adquirent ha de mostrar els efectes comptables de la retrocessió, circumstància que ha de motivar l'ajust corresponent en la informació comparativa de l'exercici anterior.

c) En les adquisicions inverses els criteris que inclouen les lletres anteriors s'apliquen de la manera següent:

c.1) En el supòsit que descriu la lletra a), els comptes anuals de la societat adquirent legal no han d'incloure els ingressos i despeses meritats fins a la data d'adquisició, sense perjudici de l'obligació d'informar en la memòria sobre el seu import i naturalesa. La societat adquirent, absorbida legal, no ha de formular comptes anuals en la mesura que els seus actius i passius, així com els seus ingressos, despeses i fluxos d'efectiu des de l'inici de l'exercici econòmic han de figurar en els comptes anuals de la societat adquirida, absorbent legal.

c.2) En el supòsit que descriu la lletra b), les societats que intervenen en l'operació no han de recollir els efectes de la retrocessió descrits en el paràgraf quart d'aquest apartat. Una vegada inscrita la fusió o escissió, la societat absorbent legal ha de mostrar els efectes esmentats d'acord amb el que indica la lletra c.1), circumstància que ha de motivar l'ajust corresponent en la informació comparativa de l'exercici anterior.

Aquestes regles també són aplicables per al cas de la cessió global d'actius i passius, amb les adaptacions necessàries.

### 2.3 Cost de la combinació de negocis

El cost d'una combinació de negocis per a l'empresa adquirent es determina per la suma de:

a) Els valors raonables, en la data d'adquisició, dels actius lliurats, els passius incorreguts o assumits i els instruments de patrimoni emesos per l'adquirent. No obstant això, quan el valor raonable del negoci adquirit sigui més fiable, s'ha d'utilitzar aquest per estimar el valor raonable de la contrapartida lliurada.

b) El valor raonable de qualsevol contraprestació contingent que depengui d'esdeveniments futurs o del compliment de certes condicions, que s'ha de registrar com un actiu, un passiu o com a patrimoni net d'acord amb la seva naturalesa, llevat que la contraprestació doni lloc al reconeixement d'un actiu contingent que motivi el registre d'un ingrés en el compte de pèrdues i guanys, cas en què el tractament comptable de l'actiu esmentat s'ha d'ajustar al que preveu l'apartat 2.4.c.4) d'aquesta norma.

En cap cas han de formar part del cost de la combinació les despeses relacionades amb l'emissió dels instruments de patrimoni o dels passius financers lliurats a canvi dels elements patrimonials adquirits, que s'han de comptabilitzar d'acord amb el que disposa la norma relativa a instruments financers.

La resta dels honoraris abonats a assessors legals, o altres professionals que intervinguin en l'operació, s'han de comptabilitzar com una despesa en el compte de pèrdues i guanys. En cap cas s'han d'incloure en el cost de la combinació les despeses generades internament per aquests conceptes, ni tampoc les incorregudes per l'entitat adquirida relacionades amb la combinació.

Amb caràcter general i llevat que hi hagi una valoració més fiable, el valor raonable dels instruments de patrimoni o dels passius financers emesos que es lliurin com a contraprestació en una combinació de negocis és el seu preu cotitzat, si els instruments esmentats estan admesos a cotització en un mercat actiu. Si no ho estan, en el cas particular de la fusió i escissió, l'import esmentat és el valor atribuït a les accions o participacions de l'empresa adquirent als efectes de determinar la corresponent equació de bescanvi.

Quan el valor comptable dels actius lliurats per l'adquirent com a contraprestació no coincideixi amb el seu valor raonable, si s'escau, s'ha de reconèixer en el compte de pèrdues i guanys el resultat corresponent d'acord amb el que estableix sobre això la norma sobre permutes de l'immobilitzat material.

#### *2.4 Reconeixement i valoració dels actius identificables adquirits i els passius assumits*

En la data d'adquisició, els actius identificables adquirits i els passius assumits s'han de reconèixer i valorar aplicant els criteris següents:

##### a) Criteri de reconeixement.

1. Els actius identificables adquirits i els passius assumits han de complir la definició d'actiu o passiu que inclou el marc conceptual de la comptabilitat, i ser part del que l'adquirent i adquirida intercanvien en la combinació de negocis, amb independència que alguns d'aquests actius i passius no s'hagin reconegut prèviament en els comptes anuals de l'empresa adquirida o a la qual pertanyi el negoci adquirit per no complir els criteris de reconeixement en els comptes anuals esmentats.

En particular, si en la data d'adquisició, el negoci adquirit manté un contracte d'arrendament operatiu, del qual és arrendatari en condicions favorables o desfavorables respecte a les condicions de mercat, l'empresa adquirent ha de reconèixer, respectivament, un immobilitzat intangible o una provisió.

2. En la data d'adquisició, l'adquirent ha de classificar o designar els actius identificables adquirits i passius assumits d'acord amb el que disposen la resta de normes de registre i valoració, considerant els acords contractuals, condicions econòmiques, criteris comptables i d'explotació i altres condicions pertinents que hi hagi en la data esmentada.

Tanmateix, per excepció al que preveu el paràgraf anterior, la classificació dels contractes d'arrendament i altres de naturalesa similar s'ha de fer sobre la base de les condicions contractuals i altres circumstàncies existents al començament d'aquests o, si les condicions s'han modificat de manera que en canviarien la classificació, en la data de la modificació esmentada, que pot ser la d'adquisició.

b) Criteri de valoració.

L'adquirent ha de valorar els actius identificables adquirits i els passius assumits als seus valors raonables en la data d'adquisició, sempre que els valors esmentats es puguin determinar amb suficient fiabilitat.

c) Excepcions als criteris de reconeixement i valoració.

No obstant això, en el reconeixement i valoració dels actius identificables adquirits i passius assumits que consten a continuació s'han de seguir les regles següents:

1. Els actius no corrents que l'adquirent classifiqui com a mantinguts per a la venda s'han de valorar d'acord amb el que estableix sobre això la norma sobre actius no corrents i grups alienables d'elements, mantinguts per a la venda.

2. Els actius i passius per impost diferit s'han de reconèixer i valorar d'acord amb el que disposa la norma relativa a impostos sobre beneficis.

3. Els actius i passius associats a retribucions a llarg termini al personal de prestació definida s'han de comptabilitzar, en la data d'adquisició, pel valor actual de les retribucions compromeses menys el valor raonable dels actius afectes als compromisos amb els quals s'han de liquidar les obligacions.

El valor actual de les obligacions ha d'incloure en tot cas els costos dels serveis passats que procedeixin de canvis en les prestacions o de la introducció d'un pla, abans de la data d'adquisició, així com els guanys i les pèrdues actuàries que hagin sorgit abans de la data esmentada.

4. En cas que el registre d'un immobilitzat intangible identificat la valoració del qual, que no es pot calcular per referència a un mercat actiu, impliqui la comptabilització d'un ingrés en el compte de pèrdues i guanys, d'acord amb el que preveu l'apartat 2.5 d'aquesta norma, l'actiu esmentat s'ha de valorar deduint la diferència negativa, inicialment calculada, de l'import del seu valor raonable. Si l'import d'aquesta diferència negativa és superior al valor total de l'immobilitzat intangible, l'actiu esmentat no s'ha de registrar.

5. Si l'adquirent rep un actiu com a indemnització davant d'alguna contingència o incertesa relacionada amb la totalitat o amb part d'un actiu o passiu específic, ha de reconèixer i valorar l'actiu en el mateix moment i de manera consistent amb l'element que generi la contingència o incertesa esmentada.

6. L'adquirent ha de valorar un dret readquirat reconegut com un immobilitzat intangible sobre la base del període contractual que resti fins a la seva finalització, amb independència que un tercer consideri en la determinació del seu valor raonable les possibles renovacions contractuales.

7. En cas que el negoci adquirit incorpori obligacions qualificades de contingències, l'empresa adquirent ha de reconèixer com a passiu el valor raonable d'assumir aquestes obligacions, sempre que aquest passiu sigui una obligació present que sorgeixi de successos passats i el seu valor raonable es pugui mesurar amb suficient fiabilitat, encara que no sigui probable que per liquidar l'obligació s'hagi de produir una sortida de recursos que incorporin beneficis econòmics.

## 2.5 Determinació de l'import del fons de comerç o de la diferència negativa

L'excés, en la data d'adquisició, del cost de la combinació de negocis sobre el valor dels actius identificables adquirits menys el dels passius assumits en els termes que recull l'apartat anterior, s'ha de reconèixer com un fons de comerç.

Al fons de comerç li són aplicables els criteris que conté la norma relativa a normes particulars sobre l'immobilitzat intangible.

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

No obstant això, abans de reconèixer l'ingrés esmentat l'empresa ha d'avaluar novament si ha identificat i valorat correctament tant els actius identificables adquirits i passius assumits com el cost de la combinació. Si en el procés d'identificació i valoració sorgeixen actius de caràcter contingent o elements de l'immobilitzat intangible per als quals no hi ha un mercat actiu, no han de ser objecte de reconeixement amb el límit de la diferència negativa abans indicada.

## 2.6 *Comptabilitat provisional*

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

Els valors provisionals s'han d'ajustar en el període necessari per obtenir la informació requerida per completar la comptabilització inicial (d'ara endavant, període de valoració). Aquest període en cap cas ha de ser superior a un any des de la data d'adquisició.

En tot cas, els ajustos als valors provisionals únicament han d'incorporar informació relativa als fets i les circumstàncies que hi havia en la data d'adquisició i que, d'haver-se conegut, haurien afectat els imports reconeguts en la data esmentada.

Alguns canvis en el valor raonable d'una contraprestació contingent que reconegui l'adquirent després de la data d'adquisició poden ser el resultat d'informació addicional que l'adquirent obtingui després d'aquesta data sobre fets i circumstàncies que hi havia en la data d'adquisició. Aquests canvis són ajustos del període de valoració. Per exemple, si es pacta una contraprestació contingent en funció dels beneficis que s'obtinguin en els pròxims tres exercicis, en la data d'adquisició l'empresa adquirent ha de calcular la millor estimació de l'import esmentat, que s'ha d'ajustar un any més tard considerant la informació existent en aquesta data sobre els resultats de l'entitat.

Tanmateix, els canvis en la contraprestació contingent que procedeixen de successos ocorreguts després de la data d'adquisició, com ara assolir un preu per acció determinat o una fita concreta en un projecte de recerca i desenvolupament, no són ajustos del període de valoració.

Els ajustos que es reconeguin per completar la comptabilització inicial s'han de fer de manera retroactiva, és a dir, de manera que els valors resultants siguin els que derivarien d'haver tingut inicialment la informació que s'incorpora. Per tant:

- a) Els ajustos al valor inicial dels actius identificables i passius assumits s'han de considerar fets en la data d'adquisició.
- b) El valor del fons de comerç o de la diferència negativa s'ha de corregir, amb efectes des de la data d'adquisició, per un import igual a l'ajust que es fa al valor inicial dels actius identificables i passius assumits o al cost de la combinació.
- c) La informació comparativa ha d'incorporar els ajustos.

Transcorregut el període esmentat en aquest apartat, només s'han de practicar ajustos a les valoracions inicials quan sigui procedent corregir errors de conformitat amb el que estableix la norma relativa a canvis en criteris comptables, errors i estimacions comptables. La resta de modificacions que es produeixen amb posterioritat s'han de reconèixer com a canvis en les estimacions de conformitat amb el que assenyala l'esmentada norma relativa a canvis en criteris comptables, errors i estimacions comptables.

## 2.7 *Combinacions de negocis realitzades per etapes*

Les combinacions de negocis realitzades per etapes són aquelles en què l'empresa adquirent obté el control de l'adquirida mitjançant diverses transaccions independents efectuades en dates diferents.

En aquests casos, el fons de comerç o diferència negativa s'obté per diferència entre els imports següents:

- a) El cost de la combinació de negocis, més el valor raonable en la data d'adquisició de qualsevol inversió prèvia de l'empresa adquirent en l'adquirida, i
- b) El valor dels actius identificables adquirits menys el dels passius assumits en els termes que recull l'apartat 2.4.

Qualsevol benefici o pèrdua que sorgeixi com a conseqüència de la valoració a valor raonable en la data en què s'obté el control de la participació prèvia de l'adquirent en l'adquirida, s'ha de reconèixer en la partida 14.b) o 16.b) del compte de pèrdues i guanys. Si amb anterioritat la inversió en la participada s'ha valorat pel seu valor raonable, els ajustos de valoració pendents de ser imputats al resultat de l'exercici s'han de transferir al compte de pèrdues i guanys.

Es presumeix que el cost de la combinació de negocis és el millor referent per estimar el valor raonable en la data d'adquisició, de qualsevol participació prèvia en l'empresa adquirida. En cas d'evidència en contra, s'han d'utilitzar altres tècniques de valoració per determinar el valor raonable de la participació esmentada.

## 2.8 *Registre i valoració de les transaccions separades*

Adquirent i adquirida poden tenir una relació prèvia a la combinació de negocis o poden iniciar un acord separat de la combinació de negocis de manera simultània a aquesta. En tots dos casos l'adquirent ha d'identificar les transaccions separades que no formin part de la combinació de negocis, que s'han de comptabilitzar d'acord amb el que preveu la corresponent norma de registre i valoració, i originar, si s'escau, un ajust en el cost de la combinació.

Una transacció formalitzada per l'adquirent, en el seu nom, o que beneficia principalment l'adquirent o l'entitat combinada, en lloc de l'adquirida (o els seus anteriors propietaris) abans de la combinació, constitueix probablement una transacció separada. En particular, són exemples de transaccions separades en les quals el mètode d'adquisició s'ha d'excepcionar:

- a) La cancel·lació de relacions preexistents entre l'adquirent i l'adquirida.

En les ocasions en què hi hagi una relació prèvia entre adquirent i adquirida, de caràcter contractual o no, l'empresa adquirent ha de reconèixer un benefici o pèrdua per la cancel·lació de la relació prèvia esmentada l'import del qual s'ha de determinar de la manera següent:

1.1 Si la relació prèvia no és de caràcter contractual (per exemple, un litigi), pel seu valor raonable; i

1.2 Si la relació preexistent és de caràcter contractual pel menor de:

- i) l'import pel qual el contracte és favorable o desfavorable per a l'adquirent en relació amb les condicions de mercat.
- ii) l'import de qualsevol clàusula de liquidació establerta en el contracte que pugui executar la part per a la qual el contracte sigui desfavorable.

Si el segon import és menor que el primer, la diferència s'ha d'incloure com a part del cost de la combinació de negocis. No obstant això, si la cancel·lació dóna lloc a l'adquisició d'un dret prèviament cedit per l'adquirent, aquesta última ha de reconèixer un immobilitzat intangible d'acord amb el que disposa l'apartat 2.4.c.6).

En tots dos casos, és a dir, tant si la cancel·lació és d'una relació de naturalesa contractual com si no, en la determinació del resultat, l'empresa adquirent ha de considerar els actius i passius relacionats que hagi reconegut prèviament.

Qualsevol despesa o ingrés que sigui procedent reconèixer d'acord amb els criteris anteriors s'ha de comptabilitzar utilitzant com a contrapartida la contraprestació

transferida. En conseqüència, en l'import d'aquesta despesa o ingrés, s'ha de minorar o augmentar, respectivament, el cost de la combinació als efectes de calcular el fons de comerç o la diferència negativa.

En tot cas, qualsevol pèrdua per deteriorament reconeguda prèviament per l'adquirent o l'adquirida en relació amb crèdits i dèbits recíprocs, ha de revertir i comptabilitzar-se com un ingrés en el compte de pèrdues i guanys de l'empresa que hagi comptabilitzat la pèrdua per deteriorament. En la data d'adquisició, aquests crèdits i dèbits recíprocs s'han de cancel·lar en la comptabilitat de l'empresa adquirent.

b) La substitució d'acords de remuneració als treballadors o als anteriors propietaris de l'adquirida.

Si per causa de la combinació de negocis se substitueixen voluntàriament o obligatòriament els compromisos de pagaments basats en instruments de patrimoni de l'empresa adquirida amb els seus empleats, pels basats en els instruments de patrimoni de l'adquirent, l'import dels acords de substitució que formen part del cost de la combinació de negocis ha de ser equivalent a la part de l'acord mantingut per l'adquirida que és atribuïble a serveis anteriors a la data d'adquisició. Aquest import s'ha de determinar aplicant al valor raonable en la data d'adquisició dels acords de l'adquirida el percentatge resultant de comparar el període d'irrevocabilitat completat en la data esmentada i el més gran entre el període inicial i el nou període d'irrevocabilitat resultant dels acords assolits.

Si els nous acords exigeixen que els empleats prestin serveis addicionals, qualsevol excés del valor raonable del nou acord sobre el cost esmentat s'ha de reconèixer com una despesa de personal de conformitat amb el que assenyala la norma de transaccions amb pagaments basats en instruments de patrimoni. En cas contrari, qualsevol excés s'ha de reconèixer en la data d'adquisició com una despesa de personal.

No obstant això, quan l'adquirent reemplaci voluntàriament acords de pagaments basats en instruments de patrimoni, que expiren per causa de la combinació de negocis, la totalitat de la valoració en la data d'adquisició dels nous incentius s'ha de reconèixer com a despesa de personal de conformitat amb el que assenyala la norma sobre transaccions amb pagaments basats en instruments de patrimoni. En conseqüència, en aquest últim cas, els incentius esmentats no han de formar part de la contraprestació transferida en la combinació de negocis.

c) La compensació per haver rebut un negoci deficitari.

Si l'adquirent rep un actiu o el compromís de rebre un actiu com a compensació per haver assumit un negoci deficitari, per exemple, per fer front al cost d'un futur expedient de regulació d'ocupació, ha de comptabilitzar aquest acord com una transacció separada de la combinació de negocis, circumstància que exigeix reconèixer una provisió com a contrapartida de l'actiu esmentat en la data en què es compleixin els criteris de reconeixement i valoració d'aquest.

## 2.9 Valoració posterior

Amb posterioritat al seu registre inicial, i sense perjudici dels ajustos que exigeix l'apartat 2.6 d'aquesta norma, amb caràcter general, els passius i instruments de patrimoni emesos com a cost de la combinació i els actius identificables adquirits i passius assumits en una combinació de negocis s'han de comptabilitzar d'acord amb les normes de registre i valoració que corresponguin en funció de la naturalesa de la transacció o element patrimonial.

Tanmateix, per excepció a la regla esmentada, a les transaccions i els elements que s'indiquen a continuació se'ls han d'aplicar els criteris següents:



a) Passius reconeguts com a contingències. Amb posterioritat al reconeixement inicial, i fins que el passiu es cancel·li, liquidi o expiri, s'han de valorar pel major dels imports següents:

1. El que resulti d'acord amb el que disposa la norma relativa a provisions i contingències.

2. El reconegut inicialment menys, quan sigui procedent, la part d'aquest imputada al compte de pèrdues i guanys perquè correspongui a ingressos meritats d'acord amb la norma que resulti aplicable en funció de la naturalesa del passiu.

b) Actius per indemnització. S'han de valorar de manera consistent amb l'element que generi la contingència o incertesa, subjecte a qualsevol limitació contractual sobre el seu import i, per a un actiu per indemnització que no es valora posteriorment pel seu valor raonable, tenint en consideració l'avaluació de la direcció sobre les circumstàncies relatives al seu cobrament. L'adquirent els ha de donar de baixa únicament quan es cobri, vengui o s'extingeixi de qualsevol altra manera el dret sobre aquests actius.

c) Un dret readquirit reconegut com un immobilitzat intangible s'ha d'amortitzar al llarg del període que resti fins a la finalització del termini corresponent a la cessió inicial.

d) Contraprestació contingent. Una vegada conclosa la comptabilització provisional de la combinació de negocis, s'ha de seguir el criteri següent respecte als canvis posteriors en el valor raonable de la contraprestació contingent:

1. La contraprestació contingent classificada com a patrimoni net no s'ha de valorar de nou i la seva liquidació posterior s'ha de comptabilitzar dins del patrimoni net.

2. La contraprestació contingent classificada com un actiu o un passiu que sigui un instrument financer dins de l'abast de la norma relativa a aquests s'ha de valorar en tot cas pel seu valor raonable, i s'ha de registrar qualsevol guany o pèrdua en el compte de pèrdues i guanys. Si no està dins de l'abast de la norma esmentada, s'ha de comptabilitzar d'acord amb el que preveu la norma sobre provisions i contingències, o la norma que resulti aplicable en funció de la naturalesa de la contraprestació.

En particular, en el cas d'actius contingents que no s'hagin reconegut per haver originat una diferència negativa, el reconeixement i valoració posterior s'ha de fer de manera consistent amb l'element que generi la contingència o incertesa.»

Quatre. Es modifica l'apartat 2 de la norma de registre i valoració 21a Operacions entre empreses del grup, inclosa a la segona part del Pla general de comptabilitat, aprovat pel Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre, que queda redactat de la manera següent:

## «2. Normes particulars.

Les normes particulars només són aplicables quan els elements objecte de la transacció s'hagin de qualificar de negoci. A aquests efectes, les participacions en el patrimoni net que atorguin el control sobre una empresa que constitueixi un negoci també tenen aquesta qualificació.

El valor en comptes consolidats d'aquestes participacions és l'import representatiu del seu percentatge de participació en el valor dels actius i passius de la societat dependent reconeguts en el balanç consolidat, deduïda la participació de socis externs.

### 2.1 Aportacions no dineràries

En les aportacions no dineràries a una empresa del grup, l'aportant ha de valorar la seva inversió pel valor comptable dels elements patrimonials lliurats en els

comptes anuals consolidats en la data en què s'efectua l'operació, segons les normes per a la formulació dels comptes anuals consolidats, que despleguen el Codi de comerç.

La societat adquirent els ha de reconèixer pel mateix import.

Els comptes anuals consolidats que s'han d'utilitzar a aquests efectes són els del grup o subgrup més gran en què s'integrin els elements patrimonials, la societat dominant del qual sigui espanyola. En el supòsit que els comptes esmentats no es formulin, a l'empara de qualsevol dels motius de dispensa que preveuen les normes de consolidació, s'han de prendre els valors existents abans d'efectuar-se l'operació en els comptes anuals individuals de la societat aportant.

## 2.2 Operacions de fusió i escissió

### 2.2.1 Criteris de reconeixement i valoració

En les operacions de fusió i escissió, s'han de seguir les regles següents:

a) En les operacions entre empreses del grup en les quals intervingui l'empresa dominant d'aquest o la dominant d'un subgrup i la seva dependent, directament o indirectament, els elements patrimonials adquirits s'han de valorar per l'import que correspondria a aquests, una vegada efectuada l'operació, en els comptes anuals consolidats del grup o subgrup segons les esmentades normes per a la formulació dels comptes anuals consolidats.

La diferència que es pugui posar de manifest en el registre comptable per aplicar els criteris anteriors s'ha de registrar en una partida de reserves.

Sense perjudici d'això, quan la vinculació dominant-dependent, prèvia a la fusió, porta causa de la transmissió entre empreses del grup de les accions o participacions de la dependent, sense que aquesta operació origini un nou subgrup obligat a consolidar, el mètode d'adquisició s'ha d'aplicar prenent com a data de referència aquella en què es produeix la vinculació esmentada, sempre que la contraprestació lliurada sigui diferent dels instruments de patrimoni de l'adquirent.

S'ha d'aplicar aquest mateix criteri en els supòsits de domini indirecte, quan la dominant hagi de compensar altres societats del grup que no participen en l'operació per la pèrdua que, en cas contrari, es produiria en el patrimoni net d'aquestes últimes.

b) En el cas d'operacions entre altres empreses del grup, els elements patrimonials adquirits també s'han de valorar segons els seus valors comptables en els comptes anuals consolidats en la data en què s'efectua l'operació.

En el cas particular de la fusió, la diferència que es pugui posar de manifest entre el valor net dels actius i passius de la societat adquirida, ajustat pel saldo que hagi de figurar en les subagrupacions A-2) i A-3) del patrimoni net, i qualsevol import corresponent al capital i prima d'emissió que, si s'escau, hagi emès la societat absorbent, s'ha de comptabilitzar en una partida de reserves.

Aquest mateix criteri és aplicable en el cas de les escissions.

Els comptes anuals consolidats que s'han d'utilitzar a aquests efectes són els del grup o subgrup més gran en què s'integrin els elements patrimonials, la societat dominant del qual sigui espanyola. En el supòsit que els comptes esmentats no es formulin, a l'empara de qualsevol dels motius de dispensa que preveuen les normes de consolidació, s'han de prendre els valors existents abans d'efectuar-se l'operació en els comptes anuals individuals de la societat aportant.

Sense perjudici d'això, quan la societat absorbent hagi de compensar altres societats del grup que no participen en l'operació per la pèrdua que, en cas contrari, es produiria en el patrimoni net d'aquestes últimes, els elements patrimonials de la societat absorbida s'han de comptabilitzar aplicant les regles generals.

## 2.2.2 Data d'efectes comptables

En les operacions de fusió i escissió entre empreses del grup, la data d'efectes comptables és la d'inici de l'exercici en què s'aprova la fusió sempre que sigui posterior al moment en què les societats s'hagin incorporat al grup. Si una de les societats s'ha incorporat al grup en l'exercici en què es produeix la fusió o escissió, la data d'efectes comptables és la data d'adquisició.

En el supòsit que les societats que intervenen en l'operació formin part del grup amb anterioritat a l'inici de l'exercici immediat anterior, la informació sobre els efectes comptables de la fusió no s'ha d'estendre a la informació comparativa.

Si entre la data d'aprovació de la fusió i la d'inscripció en el Registre Mercantil es produeix un tancament, l'obligació de formular comptes anuals subsisteix per a les societats que participen en l'operació, amb el contingut que procedeixi d'aquestes d'acord amb els criteris generals que recull l'apartat 2.2 de la norma de registre i valoració 19a Combinacions de negocis.

## 2.3 Operacions de reducció de capital, repartiment de dividendes i dissolució de societats

En les operacions de reducció de capital, repartiment de dividendes i dissolució de societats s'han de seguir els criteris següents, sempre que el negoci en què es materialitza la reducció de capital, s'acorda el pagament del dividend o es cancel·la la quota de liquidació del soci o propietari romanguí en el grup.

L'empresa cedent ha de comptabilitzar la diferència entre l'import del deute amb el soci o propietari i el valor comptable del negoci lliurat amb abonament a un compte de reserves.

L'empresa cessionària l'ha de comptabilitzar aplicant els criteris que estableix l'apartat 2.2 d'aquesta norma.»

Cinc. S'incorpora una nova regla 10 en la norma d'elaboració dels comptes anuals 5a Normes comunes al balanç, el compte de pèrdues i guanys, l'estat de canvis en el patrimoni net i l'estat de fluxos d'efectiu, inclosa en la tercera part del Pla general de comptabilitat, aprovat pel Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre:

«10. Els comptes anuals que resulten d'una adquisició inversa, en aplicació dels criteris que recull la norma de registre i valoració relativa a combinacions de negocis, els ha d'elaborar l'empresa adquirida. En conseqüència, el capital social que ha de figurar en el patrimoni net és el corresponent a l'empresa adquirida. No obstant això es consideren una continuació dels de l'empresa adquirent, i en conseqüència:

a) La informació comparativa de períodes anteriors a la combinació ha d'estar referida a la de l'empresa adquirent. A aquest efecte, els fons propis de l'empresa adquirida s'han d'ajustar retroactivament per mostrar els que teòricament hagin correspost a l'empresa adquirent. Aquest ajust s'ha de fer considerant que la variació relativa del capital social s'ha de correspondre amb la que s'hagi produït en el supòsit que l'adquirent, legal i econòmicament, sigui la mateixa empresa.

b) En l'exercici en què s'efectua l'operació d'adquisició, el compte de pèrdues i guanys i l'estat de canvis en el patrimoni net ha d'incloure els ingressos i les despeses de l'empresa adquirent corresponents a l'exercici esmentat i els ingressos i les despeses de l'empresa adquirida des de la data en què té lloc l'operació fins al tancament. S'han d'aplicar aquests mateixos criteris en l'elaboració de l'estat de fluxos d'efectiu.»

Sis. Es modifica el quadre de conciliació de comptes i partides, del model normal i abreujat de balanç inclòs en la tercera part del Pla general de comptabilitat, aprovat pel Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre, d'acord amb els criteris següents:

1. En el model normal de balanç:

a. En la columna de conciliació, se suprimeixen els comptes 5531 i 5533 de la partida 3. Deutors diversos, de l'epígraf III. Deutors comercials i altres comptes a cobrar, de l'agrupació B) ACTIU CORRENT.

b. En la columna de conciliació, se suprimeixen els comptes 5530 i 5532 de la partida 5. Altres passius financers, de l'epígraf III. Deutes a curt termini, de l'agrupació C) PASSIU CORRENT.

2. En el model abreujat de balanç:

a. En la columna de conciliació, se suprimeixen els comptes 5531 i 5533 de la partida 3. Altres deutors, de l'epígraf III. Deutors comercials i altres comptes a cobrar, de l'agrupació B) ACTIU CORRENT.

b. En la columna de conciliació, se suprimeixen els comptes 5530 i 5532 de la partida 3. Altres deutes a curt termini, de l'epígraf III. Deutes a curt termini, de l'agrupació C) PASSIU CORRENT.

Set. Es modifica la nota 1.3 del model normal de memòria inclosa en la tercera part del Pla general de comptabilitat, aprovat pel Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre, que queda redactada de la manera següent:

«3. Obligació de consolidar

3.1 En el cas de ser l'empresa dominant d'un grup, en els termes que preveu l'article 42 del Codi de comerç, s'ha d'informar sobre la formulació de comptes anuals consolidats o, si s'escau, sobre el tipus de dispensa que justifica la falta de formulació d'aquests comptes, d'entre els que preveu l'article 43 del Codi esmentat.

3.2 En el cas de pertànyer a un grup de societats, en els termes que preveu l'article 42 del Codi de comerç, fins i tot quan la societat dominant estigui domiciliada fora del territori espanyol, s'ha d'informar sobre el seu nom, així com el de la societat dominant directa i de la dominant última del grup, la residència d'aquestes societats i el Registre Mercantil on estiguin dipositats els comptes anuals consolidats, la data de formulació d'aquests comptes o, si escau, les circumstàncies que eximeixin de l'obligació de consolidar.»

Vuit. Es modifica la nota 7.2.2 del model normal de memòria inclosa en la tercera part del Pla general de comptabilitat, aprovat pel Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre, que queda redactada de la manera següent:

«2. L'empresa ha de realitzar una conciliació entre l'import comptable del fons de comerç al principi i al final de l'exercici, mostrant per separat:

a) L'import brut d'aquest fons i les correccions valoratives per deteriorament acumulades al principi de l'exercici.

b) El fons de comerç addicional reconegut durant el període, diferenciant el fons de comerç inclòs en un grup alienable d'elements que s'hagi classificat com a mantingut per a la venda, d'acord amb les normes de registre i valoració. Així mateix, s'ha d'informar sobre el fons de comerç donat de baixa durant el període sense que s'hagi inclòs prèviament en cap grup alienable d'elements classificat com a mantingut per a la venda.

c) Les correccions valoratives per deteriorament reconegudes durant l'exercici.

d) Qualsevol altres canvis en l'import comptable durant l'exercici, i

e) L'import brut del fons de comerç i les correccions valoratives per deteriorament acumulades al final de l'exercici.»

Nou. Se suprimeix el punt 4 de l'apartat 12.1. Impostos sobre beneficis, de la nota 12. Situació fiscal del model normal de memòria inclosa en la tercera part del Pla general de comptabilitat, aprovat pel Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre.

Deu. Es modifica la nota 19 del model normal de memòria inclosa en la tercera part del Pla general de comptabilitat, aprovat pel Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre, que queda redactada de la manera següent:

«19. Combinacions de negocis.

1. L'empresa adquirent ha d'indicar, per a cada una de les combinacions de negocis que tingui lloc durant l'exercici, la informació següent:

a) El nom i la descripció de l'empresa o empreses adquirides.

b) La data d'adquisició.

c) La forma jurídica utilitzada per portar a terme la combinació.

d) Les raons principals que han motivat la combinació de negocis, així com una descripció qualitativa dels factors que donen lloc al reconeixement del fons de comerç, com ara sinergies esperades de les operacions de combinació de l'adquirida i l'adquirent, immobilitzats intangibles que no compleixen les condicions per al seu reconeixement per separat o altres factors.

e) El valor raonable en la data d'adquisició del total de la contraprestació transferida i de cada classe principal de contraprestació, com ara:

– Efectiu.

– Altres actius materials o intangibles, inclòs un negoci o una dependent de l'adquirent.

– Import de la contraprestació contingent; la descripció de l'acord s'ha de subministrar en la lletra g).

– Instruments de deute.

– Participació en el patrimoni de l'adquirent, incloent el nombre d'instruments de patrimoni emesos o a emetre i el mètode per estimar-ne el valor raonable.

A més s'ha d'informar de les participacions prèvies en el patrimoni de l'empresa adquirida que no hagin donat lloc al control d'aquesta, en les combinacions de negoci per etapes.

f) Els imports reconeguts, en la data d'adquisició, per a cada classe d'actius i passius de l'empresa adquirida, indicant els que d'acord amb la norma de registre i valoració no es recullen pel seu valor raonable.

g) Per a qualsevol contraprestació contingent que depengui d'esdeveniments futurs, així com per als actius rebuts com a indemnització davant d'alguna contingència o incertesa: import reconegut en la data d'adquisició, descripció de l'acord i una estimació de l'interval de possibles resultats, així com de l'import màxim potencial dels pagaments futurs que l'adquirent pugui estar obligada a efectuar de conformitat amb les condicions de l'adquisició, o si no es poden estimar, s'ha de comunicar aquesta circumstància, així com els motius pels quals no es poden estimar.

S'ha de proporcionar aquesta mateixa informació sobre els actius contingents o actius per indemnització; per exemple, quan l'acord inclogui una clàusula en virtut de la qual s'hagi d'indemnitzar l'adquirent de la responsabilitat que pugui derivar per litigis pendants de l'adquirida.

h) Valor raonable dels comptes a cobrar adquirits, els imports contractuals bruts a cobrar, i la millor estimació en la data d'adquisició dels fluxos d'efectiu contractuals que no s'espera cobrar. La informació a revelar s'ha de proporcionar per classe principal de compte a cobrar, com ara préstecs, arrendaments financers directes i qualsevol altra classe de comptes a cobrar.

i) Respecte al fons de comerç que pugui haver sorgit en les combinacions de negoci, l'empresa ha de subministrar la informació sol·licitada en l'apartat 2 de la nota 7. Així mateix, s'ha d'informar de l'import total del fons de comerç que s'espera que sigui deduïble fiscalment.

j) Per als casos de «relació preexistent» on l'adquirida i l'adquirent mantinguin una relació que existia abans que es produís la combinació de negocis: una descripció de la transacció, l'import reconegut de cada transacció, i si la transacció és la cancel·lació efectiva d'una relació preexistent, el mètode utilitzat per determinar l'import de la cancel·lació esmentada.

2. En les combinacions de negocis en les quals el cost de la combinació resulti inferior al valor dels actius identificables adquirits menys el dels passius assumits, l'import i la naturalesa de qualsevol excés que es reconegui en el compte de pèrdues i guanys d'acord amb el que estableix la norma de registre i valoració, així com una descripció de les raons per les quals la transacció va donar lloc a un guany. Així mateix, si s'escau, s'han de descriure els immobilitzats intangibles i actius contingents que no s'hagin pogut registrar per no poder calcular-se la seva valoració per referència a un mercat actiu.

3. En una combinació de negocis realitzada per etapes:

a) El valor raonable en la data d'adquisició de les participacions en el patrimoni de l'adquirida, mantingudes per l'adquirent immediatament abans de la data d'adquisició.

b) L'import de qualsevol guany o pèrdua reconeguda procedent de valorar novament a valor raonable la participació en el patrimoni de l'adquirida mantinguda per l'adquirent abans de la combinació de negocis i la partida del compte de pèrdues i guanys en què està reconegut aquest guany o pèrdua.

4. La informació requerida en l'apartat 1 s'ha de revelar de manera agregada per a les combinacions de negocis, efectuades durant l'exercici econòmic, que individualment manquin d'importància relativa.

A més, l'empresa adquirent ha de proporcionar la informació que conté l'apartat primer d'aquesta nota per a cada una de les combinacions de negocis efectuades o en curs entre la data de tancament dels comptes anuals i la de la seva formulació, llevat que això no sigui possible. En aquest cas s'han d'assenyalar les raons per les quals aquesta informació no es pot proporcionar.

La societat o negoci adquirit ha d'informar en els seus comptes anuals dels aspectes més significatius del procés en marxa.

5. L'empresa adquirent ha de revelar, de manera separada per a cada combinació de negocis efectuada durant l'exercici, o agregadament per a les que manquin individualment d'importància relativa, la part dels ingressos i el resultat imputable a la combinació des de la data d'adquisició. També ha d'indicar els ingressos i el resultat de l'exercici que hagi obtingut l'empresa resultant de la combinació de negocis sota el supòsit que totes les combinacions de negoci realitzades en l'exercici s'hagin efectuat en la data d'inici d'aquest.

En cas que aquesta informació no es pugui subministrar, s'ha d'assenyalar aquest fet i s'ha de motivar.

6. S'ha d'indicar la informació següent en relació amb les combinacions de negocis efectuades durant l'exercici o en els exercicis anteriors:

a) Si l'import reconegut en comptes s'ha determinat provisionalment, s'han d'assenyalar els motius pels quals el reconeixement inicial no és complet, els actius adquirits i compromisos assumits per als quals el període de valoració és obert i l'import i la naturalesa de qualsevol ajust en la valoració efectuat durant l'exercici.

b) Una descripció dels fets o les circumstàncies posteriors a l'adquisició que han donat lloc al reconeixement durant l'exercici d'impostos diferits adquirits com a part de la combinació de negocis.

c) L'import i una justificació de qualsevol guany o pèrdua reconeguda en l'exercici que estigui relacionada amb els actius adquirits o passius assumits i sigui de tal import, naturalesa o incidència que aquesta informació sigui rellevant per comprendre els comptes anuals de l'empresa resultant de la combinació de negocis.

d) Fins que l'entitat cobri, alieni o perdi de qualsevol altra manera el dret a un actiu per una contraprestació contingent, o fins que l'entitat liquidi un passiu derivat d'una contraprestació contingent o es cancel·li el passiu o expiri, s'han d'assenyalar tots els canvis en els imports reconeguts incloses les diferències que sorgeixen en la liquidació, tots els canvis en el rang de resultats possibles sense descomptar i les seves raons de canvi, i les tècniques de valoració per valorar la contraprestació contingent.»

Onze. Es modifica la nota 20.4 del model normal de memòria inclosa en la tercera part del Pla general de comptabilitat, aprovat pel Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre, que queda redactada de la manera següent:

«4. S'han de desglossar per a cada partida significativa del balanç, del compte de pèrdues i guanys, de l'estat de fluxos d'efectiu i de l'estat de canvis en el patrimoni net, els imports corresponents als negocis conjunts. Aquesta informació s'ha d'incloure de manera agregada per al total de negocis conjunts en els quals participa l'empresa.»

Dotze. Es modifiquen les descripcions i relacions comptables dels comptes 110, 113, 133, 802 i 902 incloses en la cinquena part del Pla general de comptabilitat, aprovat pel Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre, que queden redactades de la manera següent:

#### «110. *Prima d'emissió o assumptió*

Aportació feta pels accionistes o socis en el cas d'emissió i col·locació d'accions o participacions a un preu superior al seu valor nominal. En particular, inclou les diferències que puguin sorgir entre els valors d'escriptura i els valors pels quals s'han de registrar els béns rebuts en concepte d'aportació no dinerària, d'acord amb el que disposen les normes de registre i valoració.

El seu moviment és el següent:

- a) S'ha d'abonar, amb càrrec, generalment, al compte 111 o 194.
- b) S'ha de carregar per la disposició que es pugui fer de la prima.

Quan es produeixi una adquisició inversa, d'acord amb el que disposa la norma de registre i valoració relativa a combinacions de negocis, en la data d'inscripció de la fusió o escissió, els ingressos i les despeses del negoci adquirit, és a dir, l'adquirent legal, meritats fins a la data d'adquisició, s'han de cancel·lar, carregant o abonant, segons que correspongui, aquest compte.

#### 113. *Reserves voluntàries*

Són les que constitueix lliurement l'empresa. El seu moviment és anàleg al que s'assenyala per al compte 112, sense perjudici del que indiquen els paràgrafs següents:

Quan es produeixi un canvi de criteri comptable o l'esmena d'un error, l'ajust per l'efecte acumulat calculat a l'inici de l'exercici, de les variacions dels elements patrimonials afectats per l'aplicació retroactiva del nou criteri o la correcció de l'error, s'ha d'imputar a reserves de lliure disposició. Amb caràcter general, s'ha d'imputar a les reserves voluntàries, i s'ha de registrar de la manera següent:

a) S'ha d'abonar per l'import resultant de l'efecte net creditor dels canvis experimentats per aplicar un nou criteri comptable comparat amb l'antic o per la correcció de l'error, amb càrrec i abonament, si s'escau, als respectius comptes representatius dels elements patrimonials afectats per aquest fet, inclosos els relacionats amb la comptabilització de l'efecte impositiu de l'ajust.

b) S'ha de carregar per l'import resultant de l'efecte net deutor dels canvis experimentats per aplicar un nou criteri comptable comparat amb l'antic o per la correcció d'un error comptable, amb abonament o càrrec, si s'escau, als respectius comptes representatius dels elements patrimonials afectats per aquest fet, inclosos els relacionats amb la comptabilització de l'efecte impositiu de l'ajust.

Les despeses de transacció d'instruments de patrimoni propi s'han d'imputar a reserves de lliure disposició. Amb caràcter general, s'han d'imputar a les reserves voluntàries, i s'han de registrar de la manera següent:

a) S'ha de carregar per l'import de les despeses, amb abonament a comptes del subgrup 57.

b) S'ha d'abonar per la despesa per impost sobre beneficis relacionada amb les despeses de transacció, amb càrrec al compte 6301.

### 133. *Ajustos per valoració en actius financers disponibles per a la venda*

Ajustos produïts per la valoració a valor raonable dels actius financers classificats en la categoria de disponibles per a la venda, d'acord amb la norma de registre i valoració relativa als instruments financers.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a<sub>1</sub>) Al tancament de l'exercici, per les variacions positives en el valor raonable dels actius financers disponibles per a la venda, amb càrrec al compte 900.

a<sub>2</sub>) Al tancament de l'exercici, per les transferències de pèrdues d'actius financers disponibles per a la venda, amb càrrec al compte 902.

a<sub>3</sub>) Al tancament de l'exercici, quan s'hagin fet inversions prèvies a la consideració de participacions en el patrimoni com d'empreses del grup, multigrup o associades, per la recuperació o la transferència al compte de pèrdues i guanys per deteriorament dels ajustos valoratius per reduccions de valor imputats directament en el patrimoni net, amb càrrec als comptes corresponents del subgrup 99.

a<sub>4</sub>) Per la despesa per impost sobre beneficis originada per aquests ajustos, amb càrrec als comptes del subgrup 83.

b) S'ha de carregar:

b<sub>1</sub>) Al tancament de l'exercici, per les variacions negatives en el valor raonable dels actius financers disponibles per a la venda, amb abonament al compte 800.

b<sub>2</sub>) Al tancament de l'exercici, per la transferència de beneficis en actius financers disponibles per a la venda, amb abonament al compte 802.

b<sub>3</sub>) Al tancament de l'exercici, pel deteriorament en inversions en patrimoni d'empreses del grup, multigrup i associades que prèviament hagin ocasionat ajustos valoratius per augment de valor, amb abonament als comptes corresponents del subgrup 89.

b<sub>4</sub>) Per la despesa per impost sobre beneficis originada per aquests ajustos, amb abonament als comptes del subgrup 83.

### 802. *Transferència de beneficis en actius financers disponibles per a la venda*

El seu moviment és el següent:



a) S'ha de carregar:

a<sub>1</sub>) En el moment en què es produeixi la baixa o alienació de l'actiu financer disponible per a la venda, inclosos els que hagin estat objecte de reclassificació, pel saldo positiu acumulat en el patrimoni net amb abonament al compte 7632.

a<sub>2</sub>) En cas de reclassificació a una inversió mantinguda fins al venciment, pel saldo positiu acumulat en el patrimoni net que es reconeix en el compte de pèrdues i guanys, al llarg de la seva vida residual, com un increment dels ingressos financers en els termes que estableix la norma de registre i valoració, amb abonament al compte 761.

a<sub>3</sub>) Quan s'hagi produït una combinació de negocis per etapes, d'acord amb el que disposen les normes de registre i valoració, per les variacions de valor positives imputades directament al patrimoni net corresponents a qualsevol participació prèvia en l'adquirida que estigui classificada com a actius financers disponibles per a la venda, amb abonament al compte 7632.

b) S'ha d'abonar, al tancament de l'exercici, amb càrrec al compte 133.

902. *Transferència de pèrdues en actius financers disponibles per a la venda*

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a<sub>1</sub>) En el moment en què es produeixi la baixa o alienació de l'actiu financer disponible per a la venda, inclosos els que hagin estat objecte de reclassificació, pel saldo negatiu acumulat en el patrimoni net amb càrrec al compte 6632.

a<sub>2</sub>) En el moment en què es produeixi el deteriorament de l'instrument financer, pel saldo negatiu acumulat en el patrimoni net amb càrrec als comptes dels corresponents instruments de deute o al compte 696 en el cas d'inversions en instruments de patrimoni.

a<sub>3</sub>) En cas de reclassificació a una inversió mantinguda fins al venciment, pel saldo negatiu acumulat en el patrimoni net que es reconeix en el compte de pèrdues i guanys al llarg de la seva vida residual, amb una minoració dels ingressos financers en els termes que estableix la norma de registre i valoració, amb càrrec al compte 761.

a<sub>4</sub>) Quan s'hagi produït una combinació de negocis per etapes d'acord amb el que disposen les normes de registre i valoració, per les variacions de valor negatives imputades directament al patrimoni net corresponents a qualsevol participació prèvia en l'adquirida que estigui classificada com a actius financers disponibles per a la venda, amb càrrec al compte 6632.

b) S'ha de carregar, al tancament de l'exercici, amb abonament al compte 133.»

Article 5. *Modificació del Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses, aprovat pel Reial decret 1515/2007, de 16 de novembre.*

El Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses, aprovat pel Reial decret 1515/2007, de 16 de novembre, queda modificat de la manera següent:

U. Es modifica l'apartat 2.3.1 de la norma de registre i valoració 8a Actius financers, inclosa a la segona part del Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses, aprovat pel Reial decret 1515/2007, de 16 de novembre, que queda redactat de la manera següent:

«2.3.1 *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, i s'ha d'aplicar, si s'escau, per a les participacions en empreses del grup, el criteri que inclou l'apartat 2 de la norma relativa a operacions entre empreses del grup i els criteris per determinar el cost de la combinació que estableix la norma sobre combinacions de negocis del Pla general de comptabilitat.

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

Dos. Es modifiquen els apartats 2.2 i 2.3 de la norma de registre i valoració 15a Impostos sobre beneficis, inclosa a la segona part del Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses, aprovat pel Reial decret 1515/2007, de 16 de novembre, que queden redactats de la manera següent:

#### «2.2 *Passius per impost diferit*

En general, es reconeix un passiu per impost diferit per totes les diferències temporànies imposables, llevat que aquestes hagin sorgit del reconeixement inicial d'un actiu o passiu en una transacció que no és una combinació de negocis i a més no va afectar ni el resultat comptable ni la base imposable de l'impost.

Una combinació de negocis és una operació en la qual una empresa adquireix el control d'un o diversos negocis, segons els defineix l'apartat 2 de la norma relativa a operacions entre empreses del grup.

#### 2.3 *Actius per impost diferit*

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

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

- a) Per les diferències temporànies deduïbles;
- b) Pel dret a compensar en exercicis posteriors les pèrdues fiscals;
- c) Per les deduccions i altres avantatges fiscals no utilitzats, que quedin pendents d'aplicar fiscalment.

Sense perjudici d'això, no es reconeix un actiu per impost diferit quan la diferència temporània deduïble hagi sorgit pel reconeixement inicial d'un actiu o passiu en una transacció que no sigui una combinació de negocis, en els termes que indica l'apartat anterior, i a més no va afectar ni el resultat comptable ni la base imposable de l'impost.

En la data de tancament de cada exercici, l'empresa ha de reconsiderar els actius per impost diferit reconeguts i els que no hagi reconegut anteriorment. En aquest moment, l'empresa ha de donar de baixa un actiu reconegut anteriorment si la seva recuperació ja no resulta probable, o ha de registrar qualsevol actiu d'aquesta naturalesa no reconegut anteriorment, sempre que resulti probable que l'empresa disposi de guanys fiscals futurs en una quantia suficient que en permetin l'aplicació.»

Tres. Es modifica l'apartat 2 de la norma de registre i valoració 20a Operacions entre empreses del grup, inclosa a la segona part del Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses, aprovat pel Reial decret 1515/2007, de 16 de novembre, que queda redactat de la manera següent:

## «2. Normes particulars

Les normes particulars només són aplicables quan els elements objecte de la transacció s'hagin de qualificar de negoci.

Un negoci és un conjunt integrat d'activitats i actius susceptibles de ser dirigits i gestionats amb el propòsit de proporcionar un rendiment, costos menors o altres beneficis econòmics directament als seus propietaris o partícips, i control és el poder de dirigir les polítiques financera i d'explotació d'un negoci amb la finalitat d'obtenir beneficis econòmics de les seves activitats.

Als efectes d'aquesta norma, les participacions en el patrimoni net que atorguin el control sobre una empresa que constitueixi un negoci també tenen aquesta qualificació.

### 2.1 Aportacions no dineràries

En les aportacions no dineràries a una empresa del grup, l'aportant ha de valorar la seva inversió pel valor comptable dels elements patrimonials lliurats. La societat adquirent els ha de reconèixer pel mateix import.

### 2.2 Operacions de reducció de capital, repartiment de dividends i dissolució de societats

En les operacions de reducció de capital, repartiment de dividends i dissolució de societats s'han de seguir els criteris següents, sempre que el negoci en què es materialitza la reducció de capital, s'acorda el pagament del dividend o es cancel·la la quota de liquidació del soci o propietari romangui en el grup.

L'empresa cedent ha de comptabilitzar la diferència entre l'import del deute amb el soci o propietari i el valor comptable del negoci lliurat en un compte de reserves.

L'empresa cessionària l'ha de comptabilitzar aplicant els criteris que estableix l'apartat 2.1 d'aquesta norma.»

Disposició transitòria primera. *Regles per aplicar les normes per a la formulació dels comptes anuals consolidats en el primer exercici que s'iniciï a partir de l'1 de gener de 2010.*

#### 1. Regles generals.

Sense perjudici del que preveu l'apartat 1, lletra b) de la disposició transitòria segona, les normes que aprova el present Reial decret no s'apliquen de manera retroactiva. En conseqüència, si la societat obligada a consolidar va formular comptes amb anterioritat a l'entrada en vigor d'aquestes normes, en la consolidació que es realitzi en el primer exercici iniciat a partir de l'1 de gener de 2010 s'han d'aplicar les regles següents:

a) Les societats que s'hagin consolidat en els exercicis iniciats amb anterioritat a l'1 de gener de 2008, han de mantenir els càlculs de la primera i posteriors consolidacions, amb els ajustos derivats de la primera aplicació de les normes de consolidació que inclou el Codi de comerç per als exercicis que comencin a partir de l'1 de gener de 2008.

En els exercicis iniciats a partir de l'1 de gener de 2008 i que finalitzin abans del 31 de desembre de 2010, s'han d'aplicar els criteris que inclou el Codi de comerç en vigor durant els exercicis esmentats.

b) Les societats que s'hagin consolidat per primera vegada en els exercicis iniciats amb posterioritat a l'1 de gener de 2008, han de mantenir els càlculs de la primera i posteriors consolidacions derivats dels criteris que inclou el Codi de comerç per als exercicis que comencin a partir de l'1 de gener de 2008.

c) La consolidació posterior en el primer exercici iniciat a partir de l'1 de gener de 2010 s'ha d'efectuar aplicant les normes que aprova aquest Reial decret.

## 2. Regles específiques.

Les societats que s'hagin consolidat en els exercicis iniciats amb anterioritat a l'1 de gener de 2010, o el primer exercici de les quals finalitzi amb anterioritat al 31 de desembre de 2010, han d'aplicar les regles generals que regula l'apartat 1 d'aquesta disposició i els criteris que inclou la disposició transitòria tercera.

A més, a l'inici del primer exercici en què siguin aplicables les normes que aprova aquest Reial decret, si s'escau, el reconeixement del saldo negatiu de la subagrupació socis externs que s'hagi de fer en aplicació del criteri que recull l'article 32, apartat 3, s'ha de comptabilitzar amb abonament a les reserves de la societat dominant.

*Disposició transitòria segona. Informació a incloure en els comptes anuals consolidats del primer exercici que s'iniciï a partir de l'1 de gener de 2010.*

1. Els comptes anuals consolidats corresponents al primer exercici que s'iniciï a partir de l'1 de gener de 2010, es poden presentar:

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

b) Inclouent informació comparativa adaptada als nous criteris. En aquest cas la data de primera aplicació és la data de començament de l'exercici anterior al que s'iniciï a partir de l'1 de gener de 2010, és a dir, per a les societats l'exercici econòmic de les quals coincideixi amb l'any natural, l'1 de gener de 2009.

2. L'opció escollida s'ha d'aplicar a tots els imports consolidats, amb independència de la societat de la qual procedeixin.

*Disposició transitòria tercera. Regles per aplicar les modificacions que inclou el Pla general de comptabilitat en el primer exercici que s'iniciï a partir de l'1 de gener de 2010.*

1. Sense perjudici del que preveu la disposició transitòria cinquena, les modificacions que inclou el Pla general de comptabilitat s'han d'aplicar de manera prospectiva en el primer exercici que s'iniciï a partir de l'1 de gener de 2010.

2. No obstant això, quan sigui procedent comptabilitzar algun fet o transacció relacionat amb els acords de contraprestació contingent que regula la norma de registre i valoració 19a Combinacions de negocis, s'han d'aplicar els criteris vigents fins a l'entrada en vigor d'aquest Reial decret, sempre que es corresponguin amb combinacions de negocis efectuades en els exercicis iniciats a partir de l'1 de gener de 2008 i que finalitzin abans del 31 de desembre de 2010. A aquest efecte, s'entenen efectuades en els exercicis esmentats les combinacions de negocis la data d'adquisició dels quals estigui compresa en aquest període.

*Disposició transitòria quarta. Regles per aplicar les modificacions que inclou el Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses en el primer exercici que s'iniciï a partir de l'1 de gener de 2010.*

Sense perjudici del que preveu la disposició transitòria cinquena, les modificacions que inclou el Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses s'han d'aplicar de manera prospectiva en el primer exercici que s'iniciï a partir de l'1 de gener de 2010.

Disposició transitòria cinquena. *Informació a incloure en els comptes anuals individuals del primer exercici que s'iniciï a partir de l'1 de gener de 2010.*

Els comptes anuals individuals corresponents al primer exercici que s'iniciï a partir de l'1 de gener de 2010 es poden presentar:

a) Sense adaptar la informació comparativa als nous criteris, cas en el qual els comptes anuals s'han de qualificar d'inicials als efectes derivats de l'aplicació del principi d'uniformitat i del requisit de comparabilitat.

b) Inclouent informació comparativa adaptada als nous criteris. En aquest cas la data de primera aplicació és la data de començament de l'exercici anterior al que s'iniciï a partir de l'1 de gener de 2010, és a dir, per a les societats l'exercici econòmic de les quals coincideixi amb l'any natural, l'1 de gener de 2009.

Disposició transitòria sisena. *Societats consolidades per primera vegada en una data posterior a la data d'adquisició.*

1. Si una societat ha quedat dispensada de l'obligació de consolidar per raó de la dimensió, es pot considerar que es produeix la incorporació d'una dependent al grup en la data de començament del primer exercici en què estigui obligada a formular comptes consolidats o, que els formuli voluntàriament.

Aquesta opció no és aplicable si la societat dominant s'està consolidant en un grup superior en la data en què s'adquireix la participació en la dependent.

2. Quan la societat obligada a consolidar s'aculli a l'opció que preveu l'apartat anterior, s'han d'aplicar les regles següents:

a) Els actius i passius d'una societat dependent que es trobin en aquesta situació s'han d'incorporar als comptes anuals consolidats pels seus valors comptables en la data de començament del primer exercici en què la societat dominant estigui obligada a formular comptes consolidats, o que els formuli voluntàriament.

b) El fons de comerç que sorgeixi, si s'escau, de l'eliminació inversió-patrimoni net s'ha de sotmetre a la comprovació de deteriorament en el moment esmentat i qualsevol pèrdua s'ha de considerar com a menors reserves de la societat que tingui la participació. Les diferències negatives s'han de considerar com a reserves de la societat que tingui la participació.

c) Als efectes de practicar els ajustos i les eliminacions que regulen les normes de consolidació, els resultats per operacions internes que s'han de diferir són els originats en el primer exercici en què la societat estigui obligada a formular comptes consolidats, o que els formuli voluntàriament. En consolidacions posteriors, tots els originats des de la data de començament del primer exercici.

3. El que disposen els apartats anteriors també és aplicable, amb les adaptacions necessàries, a les societats multigrup i associades als efectes d'aplicar per primera vegada el mètode d'integració proporcional o el procediment de posada en equivalència.

Disposició derogatòria única. *Derogació normativa.*

Es deroga el Reial decret 1815/1991, de 20 de desembre, pel qual s'aproven les normes per a formulació de comptes anuals consolidats, i les altres normes del mateix rang o inferior que s'oposin al que estableix el present Reial decret.

Disposició final primera. *Títol competencial.*

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

Disposició final segona. *Transposició de dret comunitari.*

A través de l'article 7.1.c) de les normes per a la formulació dels comptes anuals consolidats es transposa al nostre ordenament intern l'article 2 de la Directiva 2009/49/CE del Parlament Europeu i del Consell, de 18 de juny de 2009, pel qual s'incorpora un nou apartat 2.bis a l'article 13 de la Setena Directiva 83/349/CEE del Consell, de 13 de juny de 1983, relativa als comptes consolidats.

Disposició final tercera. *Habilitació per al desplegament d'aquestes normes.*

1. El titular del Ministeri d'Economia i Hisenda, a proposta de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes i mitjançant una ordre, pot adaptar les normes per a la formulació dels comptes anuals consolidats a les condicions concretes del subjecte comptable.

2. El titular del Ministeri d'Economia i Hisenda, a proposta de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes i mitjançant una ordre, pot adaptar les normes per a la formulació dels comptes anuals consolidats a sectors concrets d'activitat.

3. L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes pot aprovar, mitjançant una resolució, normes de compliment obligat que despleguin aquest text i, si s'escau, les adaptacions que s'aprovin a l'empara del que disposen els apartats anteriors.

Les resolucions dictades per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes s'han d'ajustar al procediment d'elaboració que regula l'article 24.1 de la Llei 50/1997, de 27 de novembre, del Govern.

Disposició final quarta. *Entrada en vigor.*

Aquest Reial decret entra en vigor l'endemà de la publicació en el «Butlletí Oficial de l'Estat» i és aplicable als comptes anuals individuals i consolidats dels exercicis que s'iniciïn a partir de l'1 de gener de 2010.

Madrid, 17 de setembre de 2010.

JUAN CARLOS R.

La vicepresidenta segona del Govern  
i ministra d'Economia i Hisenda,  
ELENA SALGADO MÉNDEZ

## NORMES PER A LA FORMULACIÓ DELS COMPTES ANUALS CONSOLIDATS

1. Les normes per a formulació dels comptes anuals consolidats aprovades pel Reial decret 1815/1991, de 20 de desembre, han suposat una fita molt important en la tasca de normalització comptable al nostre país. Aquestes normes, inspirades en els pronunciaments internacionals en vigor quan es van aprovar, han contribuït durant tots aquests anys a facilitar als principals grups empresarials espanyols una eina útil per informar de la seva activitat econòmica, dins i fora d'Espanya, amb un elevat grau d'harmonització respecte a altres països del nostre entorn.

La Llei 62/2003, de 30 de desembre, de mesures fiscals, administratives i de l'ordre social, va introduir en l'ordenament jurídic espanyol en matèria de formulació de comptes anuals consolidats el que s'ha anomenat «model dual comptable». A partir d'aquest moment, i amb efectes des de l'1 de gener de 2005, l'article 43.bis del Codi de comerç delimita amb claredat el respectiu àmbit d'aplicació dels dos marcs d'informació financera consolidada que conviuen a Espanya, prenent com a referent comú l'escenari jurídic que delimiten les directives comptables, en particular, la Setena Directiva 83/349/CEE del Consell, de 13 de juny de 1983, relativa als comptes consolidats. Aquests marcs d'informació financera són:

- Les normes internacionals de comptabilitat adoptades per la Unió Europea, de producció o font externa, autèntic dret comunitari derivat per als grups espanyols que integrin societats els valors de les quals estiguin admesos a negociació en un mercat regulat de qualsevol Estat membre, aprovades per successius reglaments de la Comissió Europea des de l'any 2003, i
- un segon conjunt de normes, de producció interna, incloses en els articles 42 i següents del Codi de comerç i desplegades per reglament a través de l'esmentat Reial decret 1815/1991, de 20 de desembre.

Al costat de la regla general, en aquest segon grup també s'han d'incloure les adaptacions sectorials en matèria de consolidació del sector financer; entitats de crèdit, asseguradores, empreses de serveis d'inversió, societats gestores d'institucions d'inversió col·lectiva i societats gestores d'entitats de capital de risc. Totes aquestes normes es van aprovar com a desplegament de les que inclou el Codi de comerç, sense perjudici de les especialitats pròpies derivades de les seves respectives directives comptables.

El model dual porta causa de l'àmbit de sobirania que reserva als estats membres l'article 5 del Reglament (CE) núm. 1606/2002, de 19 de juliol, del Parlament Europeu i del Consell. La decisió del legislador espanyol de mantenir la competència comptable en comptes individuals i consolidats de grups no cotitzats es va ratificar amb la Llei 16/2007, de 4 de juliol, de reforma i adaptació de la legislació mercantil en matèria comptable per a la seva harmonització internacional amb base en la normativa de la Unió Europea, norma d'una importància singular, equiparable pels seus efectes a la reforma que l'any 1989 va incorporar al nostre dret mercantil la Llei 19/1989, de 25 de juliol.

La Llei 16/2007, de 4 de juliol, ha «modernitzat» la comptabilitat espanyola, en sintonia amb les propostes que recull el Llibre blanc de la comptabilitat sobre les decisions a adoptar en la recerca de la convergència amb les normes internacionals de comptabilitat adoptades per la Unió Europea, amb un doble objectiu. D'una banda, facilitar els processos comptables a les empreses espanyoles que consoliden aplicant els reglaments de la Comissió Europea, establint a escala individual unes normes comptables amb un elevat grau d'harmonització amb les europees, i, en segon lloc, posar a disposició dels grups espanyols que no optin per aplicar els reglaments europeus esmentats unes normes de consolidació compatibles en l'essencial amb les internacionals, amb la finalitat de contribuir a una aplicació gradual de les normes esmentades i amb això al fet que el possible canvi de marc jurídic de referència, en els supòsits que preveu la Llei, es pugui dur a terme sense dificultats.

El primer objectiu s'ha complert amb l'entrada en vigor per als exercicis iniciats a partir de l'1 de gener de 2008 del Pla general de comptabilitat, aprovat pel Reial decret 1514/2007,

de 16 de novembre, i del Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses aprovat pel Reial decret 1515/2007, de 16 de novembre.

Amb les normes que ara s'aproven, en substitució de les de 1991, finalitza aquest procés de reforma comptable i s'assoleix el segon dels objectius. La seva elaboració ha estat fruit del treball dut a terme en el si de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes (ICAC) pel grup d'experts constituït a aquest efecte mitjançant la Resolució del president de l'ICAC, de 4 d'abril de 2008, continuant amb la tasca acomplerta en la redacció de la nota de l'ICAC relativa als criteris aplicables en la formulació de comptes anuals consolidats segons els criteris del Codi de comerç per als exercicis que comencin a partir de l'1 de gener de 2008 publicada en el Butlletí número 75 de l'Institut, de setembre de 2008.

2. Abans d'entrar en l'anàlisi de les novetats principals caldria plantejar-se quina és la relació entre les normes internacionals esmentades i les de producció interna, això és, les que recull el Codi de comerç i les seves disposicions de desplegament. Del seu contingut s'infereix que aquest conjunt de disposicions integrants del «model dual», amb caràcter general, interactua sobre la base del que es podria denominar una subsidiarietat recíproca no obligatòria.

Tanmateix, les institucions comunitàries han considerat que determinats àmbits de regulació han de quedar reservats en tot cas als estats membres. En aquest sentit, considerant la interpretació que va efectuar el novembre de 2003 la mateixa Comissió Europea en el seu document «Comentaris referents a certs articles del Reglament (CE) núm. 1606/2002 del Parlament Europeu i del Consell, de 19 de juliol de 2002, relatiu a l'aplicació de normes internacionals de comptabilitat i de la Quarta Directiva 78/660/CEE del Consell, de 25 de juliol de 1978, i la Setena Directiva 83/349/CEE del Consell, de 13 de juny de 1983 sobre comptabilitat», l'article 43.bis del Codi de comerç i, en el seu desplegament, l'article 6 de les presents normes, delimiten amb claredat les normes aplicables als grups cotitzats.

Així, a l'empara d'aquesta interpretació, la societat dominant dels grups o subgrups esmentats està obligada a aplicar la secció primera dels capítols I i II de les presents normes, les quals regulen la definició de grup de societats, la presumpció de control, el còmput dels drets de vot, l'obligació de consolidar i els supòsits de dispensa de la obligació esmentada; aquesta última, limitada als supòsits de dispensa per raó de subgrup quan la dominant no hagi emès valors admesos a negociació, però sí ho hagi fet una dependent. En casos d'aplicació voluntària de les normes internacionals de consolidació, la dispensa de l'obligació de consolidar per raó de la dimensió també podria operar.

A més, aquests grups cotitzats han d'incloure en la memòria la informació que recullen les indicacions 1a a 9a de l'article 48 del Codi de comerç i dipositar els seus comptes anuals consolidats en el Registre Mercantil utilitzant els models que s'aprovin mitjançant una ordre del Ministeri de Justícia, en sintonia amb el que preveu la disposició addicional primera de la Llei 16/2007, de 4 de juliol.

Finalment, considerant la proximitat que hi ha entre el marc conceptual de les normes internacionals i el del Pla general de comptabilitat, no hi ha dubte que davant l'absència d'una norma o interpretació internacional aplicable a un fet o transacció els administradors de la societat poden considerar de manera subsidiària els criteris que inclouen les normes de consolidació que ara s'aproven.

De la mateixa manera, en el cas d'absència d'una norma o interpretació dins del conjunt de principis i normes de comptabilitat generalment acceptats en matèria de consolidació, en desplegament del Codi de comerç, que s'apliqui específicament a un fet o transacció, els administradors han d'utilitzar el seu judici professional per definir un criteri comptable que sigui el màxim de respectuós amb el marc conceptual que preveu el Pla general de comptabilitat. A aquest efecte, es poden considerar les pràctiques que se segueixen en el sector, així com qualsevol altre desplegament normatiu rellevant, del qual sens dubte formen part els reglaments comunitaris esmentats.

Lògicament, la relació entre les diferents normes comptables de font interna presenta vincles més estrets. Les diferents adaptacions sectorials per a les entitats financeres apel·len a l'aplicació subsidiària del Pla general de comptabilitat i les seves disposicions de



desplegament. De la mateixa manera, l'article 3 del Reial decret pel qual s'aproven les presents normes disposa que les adaptacions esmentades es configuren com a autèntic dret supletori davant l'absència de norma o interpretació aplicable en el marc de la norma general.

3. Les normes per a la formulació dels comptes anuals consolidats s'estructuren, com el seu antecedent de 1991, en sis capítols:

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

En el capítol I, subjectes de la consolidació, es defineix la societat dominant, dependent, multigrup i associada, en sintonia amb el Codi de comerç i el nou Pla general de comptabilitat.

La idea de control d'una societat per una altra és l'aspecte clau per identificar la relació dominant-dependent i, en conseqüència, l'obligació de consolidar, i es pot arribar a la conclusió esmentada encara que el control sigui passiu, és a dir, davant la mera possibilitat d'exercir-lo, sense que aquest resulti efectiu. A més, com a desplegament de l'article 42 del Codi de comerç, es precisa que el control es pot exercir sense participació, i a partir d'aquesta conclusió es configura una nova tipologia de societats dependents, les denominades «entitats de propòsit especial», per a la identificació de les quals un dels aspectes més rellevants a considerar és la participació del grup en els riscos i beneficis de l'entitat.

Si el control existeix no tan sols quan s'exerceix en termes reals, sinó també davant la mera possibilitat d'exercir-lo, una lògica conseqüència és la necessitat de considerar els drets potencials de vot per apreciar-ne l'existència. A l'hora d'aplicar aquest criteri, els administradors han de computar tots els que s'hagin emès, i no només els que tingui l'empresa, i diferenciar clarament en aquesta tasca els drets estrictament potencials dels acords que en la data en què s'avalua el control atorguen a la societat una participació econòmica, atès que en aquest últim cas, en essència, l'entitat assumeix els seus riscos i beneficis i, per tant, el tractament comptable de la participació esmentada s'ha de fer a tots els efectes com si es tractés d'una participació efectiva.

4. Les definicions de societat multigrup i associada a penes presenten novetats respecte a l'antecedent de 1991. Tanmateix no és menys cert que la reforma de l'article 47 del Codi de comerç per la qual es fixa un nou límit del 20 per 100 per presumir, llevat de prova en contra, que una societat és associada, en la pràctica pot haver originat un canvi en la qualificació atorgada a determinades inversions en societats cotitzades en els exercicis iniciats a partir de l'1 de gener de 2008, com a simple conseqüència del joc de les presumpcions (abans situada en el 3 per 100).

De la mateixa manera que el control, la nova norma configura la influència significativa sobre la base de la mera possibilitat d'exercir-lo. Per això, el que és veritablement rellevant per qualificar una inversió en una altra societat de participació en una associada és que es tingui el poder d'intervenir en les decisions de política financera i d'explotació, encara que de fet aquesta facultat no s'estigui exercint, sempre que no sigui evident que hi hagi una oposició expressa pels accionistes de control al fet que es pugui exercir la influència significativa esmentada.

5. El capítol II regula l'obligació de consolidar, els mètodes de consolidació i el procediment de posada en equivalència.

En aquest punt és interessant conèixer la interpretació administrativa de la que s'ha denominat regla de continuïtat, inclosa en la lletra b) de l'article 43.bis del Codi de comerç, reproduïda a l'article 6 de les normes. El fonament d'aquesta regla troba justificació en el principi d'uniformitat comptable, segons el qual una vegada adoptat un criteri entre diverses

alternatives possibles s'ha de mantenir en el temps mentre no es modifiquin els pressupostos que en van motivar l'elecció, és a dir, es fa referència a un cas en què és possible l'opció pel grup societari entre aplicar una normativa o una altra, però imposant la continuïtat després de l'elecció.

En particular, el dubte que s'ha resolt versa sobre les normes que s'han d'aplicar quan un grup ha aplicat obligatòriament en l'exercici immediat anterior les normes internacionals de comptabilitat adoptades per la Unió Europea, si la societat cotitzada ha exclòs les seves accions de negociació en un mercat regulat o bé ha estat venuda i ja no forma part del grup. En aquest supòsit, la doctrina administrativa conclou que no hi ha identitat de raó amb el que regula la lletra b) de l'article 43.bis, i que cessa l'obligació de consolidar de conformitat amb les normes internacionals esmentades per desaparèixer el supòsit de fet que determina l'aplicació d'aquestes normes, moment en què apareix l'oportunitat d'optar per aplicar les normes i els principis comptables d'acceptació general a Espanya que conté el Codi de comerç, normes per a la formulació de comptes consolidats i la resta de la normativa comptable en vigor, o continuar aplicant les normes internacionals, i és aquí on jugaria la lletra b).

6. També s'ha de ressenyar el nou supòsit d'exempció que inclouen les normes, aplicable al cas en què la societat dominant, malgrat superar els límits de la dispensa per raó de dimensió, participi exclusivament en societats dependents que no tinguin un interès significatiu, individualment i en conjunt, per a la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de les societats del grup.

A diferència de les anteriors, les noves normes no estableixen supòsits d'excepció a l'aplicació dels mètodes o procediments de consolidació (integració global, proporcional i mètode de la participació o procediment de posada en equivalència), sense perjudici de les especialitats comptables imposades per la nova categoria d'actius no corrents o grups alienables d'elements mantinguts per a la venda. A les societats dependents que en comptes individuals es classifiquin en la categoria esmentada també se'ls ha d'aplicar el mètode d'integració global, sense perjudici del criteri de valoració i presentació singular que regula l'article 14.

No passa el mateix amb les inversions en una empresa multigrup o associada classificada en els comptes anuals individuals en aquesta categoria. En comptes consolidats no s'ha de modificar la classificació esmentada, ni tampoc se n'ha d'alterar la valoració, sense que per tant sigui aplicable en aquests supòsits el mètode d'integració proporcional ni el procediment de posada en equivalència, segons que correspongui.

7. En el capítol III, mètode d'integració global, s'aborden els aspectes més rellevants de la consolidació. A aquest efecte, l'homogeneïtzació de la informació financera de les empreses incloses en la consolidació resulta essencial per, una vegada agregada, poder incorporar els ajustos i les eliminacions que exigeix la metodologia proposada en la norma per obtenir la informació en base consolidada a partir dels esmentats comptes anuals individuals.

La coexistència del Pla general de comptabilitat amb els criteris sectorials fa convenient precisar la regla que s'ha d'aplicar per homogeneïtzar la informació financera formulada a partir de normes de producció interna diferents, o fins i tot específiques per raó del subjecte comptable. En aquests casos, la qüestió a dilucidar és quin criteri s'ha de seguir en els comptes anuals consolidats de la societat dominant, quan els criteris aplicats per les dependents en els seus comptes anuals individuals difereixen dels que aquesta segueix.

L'apartat 3 de l'article 17 aclareix el procediment que s'ha de seguir. En primer lloc, precisa que si la normativa específica no presenta opcions per comptabilitzar l'operació, en tot cas s'ha de respectar el criteri aplicat per la dependent en els seus comptes individuals. Només quan els dos marcs estableixin opcions, la norma exigeix homogeneïtzar les valoracions considerant el criteri aplicat en els comptes individuals de la societat la rellevància en el si del grup de la qual sigui més gran per a l'operació esmentada.

Un altre aspecte rellevant en matèria d'homogeneïtzació, en aquest cas temporal, és la nova previsió que es puguin utilitzar els comptes anuals d'una societat dependent que tanqui amb posterioritat a la data de tancament dels comptes consolidats, sempre que les

dues dates no difereixin en més de tres mesos. Aquesta regla lògicament és aplicable sempre que sigui compatible amb el termini previst legalment per a la formulació dels comptes anuals de la dependent. Si amb posterioritat la societat dependent modifica la seva data de tancament per acomodar-la a la dels comptes consolidats, als efectes exclusius de la consolidació, la norma imposa reexpressar la informació comparativa d'acord amb el tractament que preveu el Pla general de comptabilitat per als canvis de criteris comptables.

8. L'enfocament de l'entitat imposa l'obligació d'elaborar els comptes anuals consolidats sota la perspectiva del grup com a subjecte que informa, i no com la mera prolongació dels comptes anuals individuals de la societat dominant. A aquest efecte, la societat obligada a consolidar ha de qualificar, reconèixer, valorar i classificar les transaccions des d'aquest enfocament, circumstància que posa de manifest un nou subjecte comptable, l'entitat consolidada, diferent de la societat dominant.

En aquest procés, l'eliminació inversió-patrimoni net i el reconeixement de la participació dels socis externs constitueix sens dubte l'ajust més rellevant, amb l'objectiu que els actius controlats per l'entitat que informa constin en el balanç consolidat d'acord amb la seva naturalesa i que en el seu patrimoni net figuri, a manera de participació no controladora, l'import representatiu del percentatge que s'ha d'atribuir dels actius nets esmentats als socis externs.

Amb l'objectiu d'evitar la duplicitat, aquesta eliminació es regula per remissió al mètode d'adquisició que preveu la norma de registre i valoració 19a del Pla general de comptabilitat, sense perjudici de les adaptacions i precisions necessàries per raó del subjecte consolidat. De la mateixa manera, en sintonia amb el criteri aplicable en comptes individuals es regulen dos supòsits especials d'eliminació inversió-patrimoni net: la consolidació d'una societat que no constitueix un negoci i la consolidació entre empreses que amb caràcter previ a la creació de la vinculació dominant-dependent ja formaven part del grup (de subordinació o coordinació, en els termes en què aquests conceptes es defineixen en l'exposició de motius del Reial decret).

9. Entre les precisions esmentades, cal ressaltar la regulació que l'article 33 de les normes efectua sobre la denominada consolidació inversa.

D'acord amb la norma de registre i valoració 19a, l'adquirent és l'empresa que obté el control sobre el negoci o negocis adquirits, i per poder identificar-la s'ha de considerar la realitat econòmica i no tan sols la forma jurídica de la combinació. Com a regla general, és la que lliura una contraprestació a canvi del negoci o negocis adquirits. No obstant això, també es precisa que pot passar que, com a conseqüència d'aplicar els criteris anteriors (control), el negoci adquirit sigui el de la societat que des d'un punt de vista jurídic apareix en l'operació com a adquirent.

Per traslladar aquest criteri a la consolidació, les noves normes regulen el procediment que s'ha de seguir quan la societat dominant sigui l'adquirida i la dependent l'adquirent, per exemple, quan com a conseqüència d'un bescanvi de valors els antics socis de la dependent adquireixin la majoria dels drets de vot de la dominant i, en conseqüència, que siguin els actius i passius de la societat «dominant» els que s'hagin de registrar pel seu valor raonable en la data de primera consolidació, comptabilitzant, si s'escau, el corresponent fons de comerç de la societat «dominant» esmentada.

A aquest efecte, l'encaix en el Codi de comerç de les regles que descriu l'article 33 hauria de partir del raonament següent: el Codi de comerç, a l'article 46, regla 1a, regula un supòsit particular i al seu torn general d'eliminació inversió-patrimoni net (mètode d'adquisició), que es desplega reglamentàriament per al supòsit singular de la consolidació inversa, diferenciant dos plans d'actuació:

- Pla legal: obligació legal de formular comptes anuals consolidats que correspondria a la societat dominant «adquirida» que controla la dependent «adquirent».
- Pla econòmic: el mètode d'adquisició s'ha d'acomodar al fons econòmic de l'operació i establir un tractament comptable emparat en els mateixos raonaments que inclou la norma de registre i valoració 19a del Pla general de comptabilitat.

10. El tractament comptable dels socis externs, en línia amb l'estratègia de supressió d'opcions iniciada amb el nou Pla general de comptabilitat, no permet incloure en la valoració inicial dels interessos minoritaris la seva participació en el fons de comerç de la societat adquirida, i es decanta per l'opció més conservadora de valorar-los pel seu percentatge de participació en el valor raonable dels actius identificats i passius assumits.

Per tant, el fons de comerç que correspondria atribuir a la participació no controladora en la data d'adquisició no ha de ser objecte de reconeixement, sense perjudici del necessari ajust extracomptable que s'ha de practicar per l'import esmentat si s'ha produït quan s'estigui avaluant un possible deteriorament de valor en la corresponent unitat generadora d'efectiu.

L'enfocament de l'entitat implica qualificar els socis externs de patrimoni net i, en conseqüència lògica, atorgar un tractament comptable als augments i les disminucions sense pèrdua de control, de manera anàloga a com es comptabilitzaria en comptes individuals una reducció o augment de «capital», respectivament. A l'empara d'aquest raonament, l'article 29 disposa que les modificacions en la participació sense pèrdua de control s'han de comptabilitzar sense que es produeixi una variació en l'import del fons de comerç comptabilitzat, ni de la diferència negativa de consolidació, i que la valoració posterior dels socis externs, per excepció de la regla general, prevegi que en l'import esmentat s'inclouï la part proporcional del fons de comerç comptabilitzat en els comptes anuals consolidats associat al descens en la participació.

11. Un aspecte en el qual les noves normes estableixen canvis significatius és el de la determinació del fons de comerç o diferència negativa en el cas de combinacions de negocis realitzades per etapes.

El model anterior preveia la simplificació de comparar imports mesurats en moments diferents. Les inversions prèvies a la presa de control es valoraven pel seu cost en el moment de produir-se, mentre que la part dels fons propis de la societat dependent atribuïble al total de la inversió, incloses les inversions prèvies, es calculava en la data de primera consolidació, llevat que la participació prèvia ho fos en una empresa associada o multigrup.

Les noves normes, en línia amb les normes internacionals ara vigents, requereixen el mesurament en la data d'adquisició de les dues magnituds la diferència de les quals manifesta l'existència de fons de comerç o diferència negativa: l'import de la inversió de la dominant en la dependent i la part proporcional del patrimoni net de la societat dependent que correspon a aquesta inversió, ajustat per l'efecte de valorar pel seu valor raonable els actius i passius identificables de l'adquirida. Per a això, l'import de les inversions prèvies s'ha d'ajustar al seu valor raonable en la data d'adquisició, i s'ha de portar a resultats consolidats la diferència amb el seu valor comptable previ.

12. Una altra qüestió que mereix ser destacada, en relació amb el tractament dels socis externs, és la regulació dels acords subscrits entre la societat dominant i els accionistes minoritaris de la societat dependent, que recullen els articles 27 i 32, en virtut de la qual el grup s'obliga a lliurar efectiu o altres actius a canvi de la participació que retenen els minoritaris.

Si, en virtut dels acords esmentats, el grup assumeix l'obligació d'«adquirir» la participació que retenen els minoritaris, l'aplicació analògica dels criteris que recull la norma de registre i valoració 9a del Pla general de comptabilitat exigeix qualificar de passiu financer aquest «instrument de patrimoni net» des de la perspectiva dels comptes consolidats (de manera similar al tractament que reben les accions rescatables en els comptes anuals individuals d'una societat).

La nota publicada en el Butlletí de l'ICAC núm. 75 ja precisava que quan es formalitzen aquests contractes, en tot cas, els socis externs s'han de presentar en el balanç com a passius financers. De la doctrina esmentada, i de la regulació en matèria de combinacions de negocis que conté el Pla general de comptabilitat, se'n podia concloure que per atorgar un adequat tractament comptable als acords amb minoritaris l'aspecte rellevant a considerar era si la contraprestació pactada era diferida o contingent, és a dir, si a la vista de les condicions del preu com a element fonamental de la transacció es podia concloure que

s'havia produït la transferència de riscos i beneficis sobre la participació retinguda pel minoritari.

Si la resposta era afirmativa, en els comptes individuals de la societat dominant es posaria de manifest un passiu pel valor actual del preu el pagament del qual queda ajornat i, en conseqüència, el debat sobre aquesta qüestió resultaria força ociós de cara a la consolidació. En cas contrari, la contraprestació s'havia de qualificar de contingent en els comptes consolidats i comptabilitzar d'acord amb el tractament d'ajust al cost de la combinació que preveu el Pla general de comptabilitat per a aquest tipus d'operacions.

Una qüestió diferent és el criteri que s'havia de seguir en comptes individuals i en relació amb el cost de la inversió en la dependent. En aquests casos, l'ajust al cost esmentat només s'havia de considerar respecte als acords de pagaments contingents sobre la que podríem denominar «participació econòmica efectiva» (és a dir, aquella en què s'havien assumit els riscos i beneficis significatius).

A partir de l'1 de gener de 2010, la nova redacció dels apartats 2.3.b) i 2.9.lletra d) de la norma de registre i valoració 19a exigeix que, conclòs el període de valoració d'un any des de la data d'adquisició, cessi l'ajust al cost de la combinació i conclogui la fase de comptabilitat provisional. Després d'aquesta data, la valoració posterior de la contraprestació contingent s'ha de reconèixer pel seu valor raonable, i comptabilitzar la variació de valor en el compte de pèrdues i guanys. Des de la perspectiva dels comptes consolidats, no hi ha dubte que també tenen plens efectes les regles esmentades, tal com descriuen els articles 27 i 32. En comptes individuals, tant si la contraprestació esmentada adopta la forma d'un pagament contingent en sentit estricte sobre la participació econòmica efectiva, com si s'ha de qualificar d'acord assimilable a un instrument financer derivat, el tractament comptable és el que recullen els apartats esmentats.

13. Seguint amb la descripció de les novetats, és necessari aturar-se en el tractament de la pèrdua de control d'una dependent. El registre comptable de les operacions des d'una perspectiva consolidada (és a dir, en un hipotètic llibre diari de la consolidació, una vegada practicada l'eliminació inversió-patrimoni net), faria que la pèrdua de control esmentada es comptabilitzés aplicant els criteris següents:

- Donant de baixa l'import comptable dels actius (inclòs el fons de comerç), dels passius i la participació dels socis externs.
  - Registrant el valor raonable de la contraprestació rebuda i de qualsevol participació retinguda en la dependent.
  - Reclassificant al compte de pèrdues i guanys qualsevol import relacionat amb l'actiu i el passiu de la societat dependent prèviament reconegut a l'estat total d'ingressos i despeses reconeguts consolidat, com si l'actiu i el passiu s'haguessin alienat directament.
  - Reconeixent qualsevol diferència resultant com a benefici o pèrdua en el compte de pèrdues i guanys. Sense arribar a un solució diferent, l'article 31 de les normes regula la pèrdua de control d'una dependent, en sintonia amb la metodologia proposada per al procés de consolidació, és a dir, considerant que els comptes anuals consolidats no són el producte d'una comptabilitat diària del grup o entitat que informa, sinó de la prèvia homogeneïtzació i agregació de les partides incloses en els comptes anuals individuals de les societats dependents, sobre les quals és necessari practicar els ajustos i les eliminacions que regulen les normes per obtenir la informació que figura en els comptes anuals consolidats.

Seguint aquesta metodologia, la pèrdua de control, des de la perspectiva dels comptes consolidats, es reconduïx per la norma a la correcta reclassificació del resultat comptabilitzat en els comptes individuals de la societat que aliena la participació. La mateixa metodologia exigeix identificar, almenys, tres components:

- L'import que porta causa de les reserves en societats consolidades generades des de la data d'adquisició, és a dir, de la variació experimentada pel valor comptable dels

actius nets de la dependent des de la data esmentada, que en base consolidada s'han de reclassificar com a reserves.

- L'import que tingui l'origen en els ingressos i les despeses generats per la dependent en l'exercici en què es produeix l'operació fins a la data de pèrdua de control, que s'han de mostrar segons la seva naturalesa.
- I la que es podria denominar plusvàlua o minusvàlua pura, o resultat per la pèrdua de control a escala consolidada.

A més, en el supòsit que la dependent hagi reconegut ingressos i despeses directament en el patrimoni net des de la data d'adquisició que estiguin pendents d'imputar al compte de pèrdues i guanys, l'objectiu d'imatge fidel en base consolidada exigiria que la baixa dels actius i passius associats al corresponent ajust o subvenció porti a identificar un quart component inclòs en el resultat reconegut en els comptes individuals de la societat que aliena la participació, el qual s'ha de reclassificar dins de la partida del compte de pèrdues i guanys consolidat que correspongui segons la seva naturalesa. En particular, la norma precisa que les diferències de conversió s'han de mostrar en la partida «Diferències de canvi» del compte de pèrdues i guanys consolidat.

La regulació de la pèrdua de control es complementa amb el tractament que el grup ha d'atorgar a la participació retinguda. Si es manté una participació en la qual va ser dependent, en virtut del qual la societat esmentada passa a qualificar-se de multigrup o associada, l'article 31, lletra b), disposa que el cost de la «nova» inversió inclosa en el perímetre de la consolidació és el seu valor raonable, import a partir del qual s'ha d'aplicar per primera vegada el mètode d'integració proporcional o el procediment de posada en equivalència. És a dir, un tractament comptable de l'operació que, considerant el canvi qualitatiu en la gestió dels actius nets retinguts, porta a un canvi quantitatiu en la informació que s'ha de subministrar en els comptes anuals consolidats.

A aquest efecte, la diferència entre el valor raonable esmentat i el cost de la inversió en comptes individuals s'ha de comptabilitzar en sintonia amb els criteris de reclassificació de resultats que descriu la lletra a) de l'article 31 esmentat, amb la condició que la diferència entre el valor raonable i el que podríem denominar cost consolidat de la participació (import dels actius nets consolidats representatius del percentatge de la participació retinguda) no ha de figurar com a resultat associat a la baixa o pèrdua de control, sinó a la participació retinguda.

Aquest mateix criteri s'ha d'aplicar en el supòsit que la pèrdua de control es produeixi en virtut d'un fet que no motivi el reconeixement d'un resultat en comptes individuals, com per exemple la dilució de la participació de la societat dominant per no acudir a una ampliació de capital, calculant el resultat de la pèrdua de control o plusvàlua pura per diferència entre l'import representatiu del nou percentatge de participació (participació diluïda) i el corresponent al que atorgava el control.

La baixa dels actius i passius de la societat dependent imposa la cancel·lació dels socis externs. No obstant això, amb caràcter previ, i amb l'objecte de complir la regla general que tot ingrés imputat directament al patrimoni net s'ha de reclassificar al compte de pèrdues i guanys pel mateix import pel qual prèviament es va comptabilitzar a l'estat total d'ingressos i despeses reconeguts, als efectes exclusius de la consolidació, la lletra d) de l'article 31 exigeix reconèixer en el compte de pèrdues i guanys del grup un resultat que, tanmateix, com a conseqüència de la baixa simultània dels socis externs, no ha de figurar en el balanç (una sort de reducció de capital des de la perspectiva de l'entitat que informa, en la qual al soci que abandona l'empresa se li lliura la seva part proporcional en els actius i passius de l'entitat), però sí a l'estat total de canvis en el patrimoni net consolidat.

Aquest mateix raonament és el que donaria cobertura a l'altre component de l'ajust que preveu la lletra d) de l'article 31 esmentat, que és la part proporcional dels resultats generats per la dependent fins a la data en què es perd el control.

En definitiva, a la vista de la informació que deriva dels ajustos a practicar d'acord amb els criteris esmentats, l'article 31 exigeix que el cent per cent dels ajustos per canvis de valor i de les subvencions pendents d'imputar en la data de pèrdua de control es traspassin

al compte de pèrdues i guanys consolidats, i que el cent per cent dels ingressos i despeses generats per la societat dependent fins a la data esmentada també figurin en el compte de pèrdues i guanys consolidat d'acord amb la seva naturalesa. Tot això sense perjudici de la seva correcta presentació com a resultat de les operacions interrompudes, en el supòsit que l'activitat duta a terme per la societat dependent s'hagi de qualificar així.

14. Un aspecte peculiar i interessant que s'ha clarificat en les presents normes és el criteri que s'ha de seguir per efectuar l'eliminació inversió-patrimoni net quan la societat dependent ha reconegut en els seus comptes anuals individuals un fons de comerç. En els supòsits de participacions indirectes, la qüestió a resoldre és similar, en particular, si l'esmentat fons de comerç de la dependent, o els que van sorgint en els comptes consolidats dels subgrups, s'han de qualificar d'actius identificables des de la perspectiva dels comptes consolidats, o per contra si l'aplicació del mètode esmentat ha de prescindir d'aquesta qualificació, considerant el conjunt d'actius identificables (en sentit estricte) i passius assumits de cada societat dependent com si es tractés d'una sola entitat adquirida.

Els fons de comerç no són partides aïllades, ja que complementen i van indissolublement units a grups d'actius que la norma denomina unitats generadores d'efectiu. En comptes individuals, la norma de registre i valoració sobre combinacions de negocis disposa que quan s'adquireix una societat amb una o diverses unitats generadores d'efectiu i fons de comerç reconeguts, el cost de la combinació no assignat als actius identificables s'ha de repartir entre les unitats esmentades (UGE,s), cosa que pot modificar les assignacions anteriors, posant de manifest que el fons de comerç no és un actiu identificable per separat i que a més és variable en la mesura que es vagi adquirint successivament. A l'empara d'aquests arguments, la solució adoptada ha estat la de no qualificar d'actius identificables els fons de comerç esmentats.

A l'hora de traslladar aquest criteri a la norma ha estat necessari introduir precisions a l'article 26, apartat 1, lletra b), indicant que el patrimoni net de l'adquirida s'ha de corregir segons el valor comptable del fons de comerç reconegut en els comptes anuals individuals, així com aclarir el procediment que s'ha de seguir en els supòsits de participacions indirectes. A aquest efecte, l'article 35, apartat 2, aclareix que l'eliminació inversió-patrimoni net en una dependent que al seu torn participa en un subgrup, amb caràcter general, posa de manifest que els valors atribuïts als elements patrimonials en el balanç consolidat del subgrup difereixen dels comptabilitzats en el balanç consolidat del grup, inclosos, si s'escau, els fons de comerç corresponents.

15. Els criteris per efectuar les eliminacions i incorporacions de resultats per operacions internes mantenen el desplegament detallat de la regulació anterior, a la qual s'incorporen com a novetat les que imposa el reconeixement directe en el patrimoni net de determinats ingressos i despeses. En particular, pels ajustos per canvis de valor o subvencions, donacions i llegats que en la data d'adquisició figurin en el patrimoni net de la societat dependent.

Així, en el cas d'operacions entre societats del grup que donin lloc a traspassos al compte de pèrdues i guanys d'ingressos o despeses imputats directament al patrimoni net es fixa el criteri d'eliminar la despesa o ingrés de pèrdues i guanys i la corresponent despesa o ingrés d'imputació directa al patrimoni pel traspàs.

Per exemple, en cas que una societat alieni un «actiu financer disponible per a la venda» a una altra societat del grup que doni lloc al reconeixement d'un ingrés en pèrdues i guanys (compte 7632. Beneficis de disponibles per a la venda) i a una despesa imputada directament a patrimoni (compte 802. Transferència de beneficis en actius financers disponibles per a la venda), i suposant que l'element esmentat també estava classificat com a «actiu financer disponible per a la venda» en els comptes anuals consolidats, s'ha de procedir de la manera següent als efectes de consolidació:

- A l'estat d'ingressos i despeses reconeguts consolidat: s'han d'eliminar els saldos corresponents de les partides «Transferències al compte de pèrdues i guanys per valoració d'instruments financers» i «Resultat consolidat de l'exercici».
- En el compte de pèrdues i guanys consolidat: s'han d'eliminar els saldos corresponents de les partides «Variació de valor raonable en instruments financers:

imputació al resultat de l'exercici per actius financers disponibles per a la venda» i «Resultat consolidat de l'exercici».

No menys important és el criteri que s'ha de seguir per comptabilitzar el resultat total o global consolidat. A aquest efecte, l'article 28 regula la consolidació posterior, establint un tractament per als «ajustos per canvis de valor» i les «subvencions, donacions i llegats rebuts» per la societat dependent equivalent al del resultat comptabilitzat en el compte de pèrdues i guanys individual: l'entitat que informa ha de reconèixer els esmentats «ajustos» i «subvencions, donacions i llegats rebuts» generats des de la data d'adquisició i els ha de mostrar en les corresponents subagrupacions del patrimoni net consolidat, per naturalesa o en l'epígraf socis externs, en funció de les participacions respectives (empreses del grup i socis externs) en el resultat total de l'entitat.

Aquest criteri exigeix diferenciar entre el patrimoni net adquirit i el generat. Des de la perspectiva de l'entitat que informa, només el segon constitueix resultat global o total consolidat. Per donar compliment a aquest criteri, l'article 47 disposa que s'han d'eliminar els traspessos a pèrdues i guanys dels «ajustos per canvis de valor» i «subvencions, donacions i llegats rebuts» de la societat dependent existents en la data d'adquisició i que, des de la perspectiva esmentada, no han de figurar com a despeses o ingressos en el compte de pèrdues i guanys consolidat.

D'altra banda, en matèria d'eliminació de resultats per operacions internes, les noves normes també matisen la regla segons la qual el resultat s'entén realitzat quan una de les societats que va participar en l'operació interna surt del grup. Ara es precisa que per reconèixer el resultat intern en comptes consolidats és necessari que l'actiu la valoració del qual incorpora aquest resultat no romangui en el grup després de la sortida de la societat.

16. El capítol IV desplega el mètode d'integració proporcional i el procediment de posada en equivalència o mètode de la participació.

A part de la integració global per a entitats dependents, les normes preveuen l'aplicació del mètode d'integració proporcional en cas de societats multigrup, si bé la dominant pot adoptar la política que aquestes apareguin en els comptes consolidats utilitzant el procediment de posada en equivalència obligatori en el cas de societats associades.

Les societats multigrup duen a terme la seva activitat econòmica sota un acord de control conjunt dels seus partícips, i s'han de distingir d'altres entitats creades per desenvolupar negocis conjunts consistents en la utilització d'actius (actius controlats conjuntament) o en la realització d'activitats econòmiques conjuntes (explotacions controlades conjuntament).

Només en el cas d'existència de societats que es puguin qualificar de multigrup es planteja la utilització de la integració proporcional, ja que els partícips exerceixen el seu control conjunt sobre la generalitat dels recursos de l'entitat, i no sobre elements particulars o parts d'aquesta.

En el supòsit que l'entitat sota control conjunt respongui a les característiques d'explotacions o actius controlats conjuntament, s'han d'aplicar les disposicions que el Pla general de comptabilitat conté sobre això, fet que porta a incloure, generalment, determinats elements en els comptes individuals dels partícips en funció de la seva implicació i compromís sobre aquests.

Al contrari del que estableix el cas d'adquisició del control, les participacions prèvies a l'establiment de la relació d'associació o de control conjunt no es reexpressen segons el seu valor raonable quan s'aplica la integració proporcional o el procediment de posada en equivalència la primera vegada. De manera paral·lela, tampoc en cessar aquestes relacions és necessari reconsiderar el valor de les participacions romanents perquè reflecteixin el seu valor raonable.

Pel que fa a l'aplicació del procediment de posada en equivalència (anomenat també mètode de la participació), les novetats principals consisteixen en la falta de separació del fons de comerç adquirit, que ha de seguir formant part de la participació posada en equivalència, així com la possibilitat de reconèixer, amb cautela, l'eventual diferència negativa com a component del resultat consolidat.



A partir del seu reconeixement inicial, les variacions en el saldo de les participacions posades en equivalència són un transsumpte dels canvis que experimenti el patrimoni net de l'entitat en la qual s'ha invertit, convenientment homogeneïtzat utilitzant els criteris dels comptes consolidats i prescindint dels resultats no realitzats per les operacions entre empreses incloses en el perímetre de la consolidació.

Quan les inversions en associades i negocis conjunts compleixin les condicions per ser considerades grups d'elements mantinguts per a la venda, s'han de reclassificar i tractar com a tals, i passen a formar part de l'actiu corrent consolidat.

17. El capítol V de les normes recull dos temes de gran interès: la conversió de comptes anuals en moneda estrangera i el tractament de l'impost sobre beneficis en els comptes consolidats.

Al marge de les precisions que s'han fet en l'exposició de motius del Reial decret, la novetat principal en aquest àmbit són els criteris per consolidar societats del perímetre de la consolidació que formulin els seus comptes anuals en una moneda funcional, diferent de la del grup, que estigui sotmesa a altes taxes d'inflació. Per a això és obligatori ajustar els estats financers esmentats, amb l'objecte d'expressar-los en termes de moneda de poder adquisitiu corrent, abans de procedir a la seva conversió en la moneda funcional en què es presenten els comptes consolidats.

Encara que les normes donen diverses regles per qualificar les possibles situacions d'hiperinflació, la que identifica en major mesura aquesta circumstància econòmica és la renúncia de l'ús o referència de la moneda local a favor d'una altra més estable a la qual poder referenciar les transaccions o en la qual poder conservar la riquesa sense risc d'erosió monetària.

La reexpressió dels elements del balanç que no siguin partides monetàries o estiguin valorats segons el valor raonable s'ha de fer utilitzant l'evolució d'un índex general de preu que reflecteixi els canvis del poder adquisitiu de la moneda des del moment de la seva adquisició.

La reexpressió dels elements del compte de resultats s'ha de fer actualitzant-los, en funció de l'evolució de l'índex esmentat, des del moment en què es van incórrer.

La contrapartida de les reexpressions anteriors ha de ser doble, ja que una part dóna lloc a un resultat per exposició monetària (pèrdua o guany monetari net), que es considera realitzat en l'exercici, i una altra a una reserva d'actualització del patrimoni net la finalitat de la qual és la de mantenir el poder adquisitiu de les aportacions i dotacions a reserves fetes pels propietaris.

Per proveir de significat les partides de l'estat de fluxos d'efectiu, els cobraments i pagaments també s'han d'actualitzar amb l'objecte que representin l'aportació o el consum, respectivament, de mitjans líquids en termes de poder adquisitiu corrent en la data de presentació.

18. La regulació de l'impost sobre beneficis preveu dos aspectes sobre el registre d'actius, passius i despeses per impost sobre beneficis que es poden plantejar en la formulació de comptes anuals consolidats. D'una banda delimita la comptabilització d'impost sobre beneficis en els exercicis en els quals existeixi el grup, amb especial referència a les diferències temporànies en consolidació, incloses les diferències entre el valor consolidat d'una participada i la seva base fiscal. D'altra banda estableix el reconeixement posterior d'actius fiscals adquirits.

L'impost sobre beneficis es registra aplicant al conjunt de les societats incloses en la consolidació les normes generals que estableix la norma de registre i valoració 13a de la segona part del Pla general de comptabilitat i les seves normes de desplegament. En conseqüència, aquestes normes s'apliquen no només als actius i passius de les societats del grup, sinó també a la part dels elements patrimonials incorporats en el balanç dels comptes anuals en aplicar el mètode d'integració proporcional i als ajustos practicats en relació amb les participacions posades en equivalència.

Les diferències temporànies en consolidació són les que deriven de la diferència entre el valor en comptes consolidats d'un element i la seva base fiscal. A aquests efectes, s'ha de considerar que si bé en uns casos el valor en el balanç consolidat pot ser igual que el

del balanç individual de les diferents societats que formen part del grup, en altres pot ser diferent, per exemple, com a conseqüència dels ajustos per homogeneïtzació, eliminacions de resultats i incorporació de plusvàlues i minuscàlues derivats d'aplicar el mètode d'adquisició, mentre que la base fiscal sempre és la mateixa, ja sigui per aplicar o no el règim de tributació consolidada.

El fons de comerç de consolidació derivat d'aplicar el mètode d'integració global o el mètode d'integració proporcional pot donar origen a diferències temporàries deduïbles o imposables, i la diferència negativa de consolidació a un efecte impositiu, per als quals s'han d'aplicar regles especials en sintonia amb la indicada norma de registre i valoració 13a.

Les diferències temporàries derivades d'una participació en una societat dependent, multigrup o associada poden ser causa fonamentalment de deduccions fiscals associades a la inversió, de la diferència de conversió i, quan siguin diferents en comptes anuals consolidats que en comptes anuals individuals, per l'existència de resultats acumulats generats des de la data d'adquisició per la participada. Aquestes diferències poden anar desapareixent bàsicament pel repartiment de dividendes, la venda de la participació, pèrdues acumulades de la participada o la reversió del saldo de la diferència de conversió.

Quant a la manera de determinar la diferència temporària derivada d'aquestes participacions en societats dependents, multigrups o associades, s'aclareix que el seu valor comptable consolidat és el valor dels actius i passius de la societat dependent reconeguts en el balanç consolidat, deduïda la participació de socis externs, en el cas d'aplicació del mètode d'integració global a les societats dependents. Si s'aplica el mètode d'integració proporcional és el valor net dels actius i passius de l'entitat consolidada reconeguts en el balanç consolidat i si s'aplica la posada en equivalència és el saldo del compte on es recull la participació esmentada. A més, s'especifiquen els supòsits en els quals no es reconeix l'efecte impositiu d'aquestes diferències temporàries.

Sobre el registre d'actius per impostos diferits adquirits no reconeguts en la data d'adquisició per no complir els criteris per a això que posteriorment sigui procedent comptabilitzar, es distingeixen dos supòsits, segons es reconeixin o no en el termini d'un any establert per a la comptabilitat provisional i que procedeixin de nova informació sobre fets i circumstàncies que existien en la data d'adquisició. En el supòsit que es reconeixin han de reduir l'import comptable de qualsevol fons de comerç relacionat amb aquesta adquisició i, si l'import comptable d'aquest fons de comerç és nul, qualsevol actiu per impost diferit que quedi s'ha de comptabilitzar en la partida «Diferència negativa de consolidació». En la resta de supòsits els actius per impostos diferits no reconeguts en la data d'adquisició s'han de reconèixer en resultats, o, si la norma de registre i valoració 13a Impostos sobre beneficis del Pla general de comptabilitat ho requereix, directament en el patrimoni net.

19. Finalment, en el capítol VI s'estableixen les normes d'elaboració dels comptes anuals consolidats en sintonia amb els criteris i models de presentació del Pla general de comptabilitat, sense perjudici de les adaptacions necessàries per raó del subjecte consolidat.

La informació que se sol·licita en la memòria consolidada, des de la perspectiva del grup com a subjecte comptable, és la mateixa que s'exigeix en la memòria dels comptes anuals individuals. A més se sol·licita informació sobre les partides específiques de la consolidació, en particular, sobre el fons de comerç, les diferències negatives, el desglossament dels epígrafs del patrimoni net o, si s'escau, l'oportuna informació segmentada.

En relació amb aquesta última, només cal advertir que si bé la nota 25 del model normal de memòria del Pla general de comptabilitat exigeix informar sobre la distribució de l'import net de la xifra de negocis corresponent a les activitats ordinàries de l'empresa, per categories d'activitats, així com per mercats geogràfics, l'enfocament seguit en comptes consolidats s'ha posicionat en línia amb la vigent redacció de la norma internacional de referència.

Amb aquesta intenció, els desglossaments que preveu la informació segmentada són els necessaris per expressar la situació financera del segment i dels seus fluxos econòmics i monetaris per les activitats d'operació, inversió i finançament.

## CAPÍTOL I

### Subjectes de la consolidació

#### *Secció 1a Grup de societats*

##### Article 1. *Grup de societats.*

1. El grup de societats, als únics efectes de la consolidació de comptes, està format per la societat dominant i totes les societats dependents.

2. Societat dominant és la que exerceixi o pugui exercir, directament o indirectament, el control sobre una altra o altres, que es qualifiquen de dependents o dominades, sigui quina sigui la seva forma jurídica i amb independència del seu domicili social.

3. Als efectes d'aquesta norma s'entén per control el poder de dirigir les polítiques financeres i d'explotació d'una entitat, amb la finalitat d'obtenir beneficis econòmics de les seves activitats.

##### Article 2. *Presumpció de control.*

1. En particular, es presumeix que hi ha control quan una societat, que es qualifica de dominant, es trobi en relació amb una altra societat, que es qualifica de dependent, en alguna de les situacions següents:

- a) Tingui la majoria dels drets de vot.
- b) Tingui la facultat de nomenar o destituir la majoria dels membres de l'òrgan d'administració.
- c) Pugui disposar, en virtut d'acords subscrits amb tercers, de la majoria dels drets de vot.
- d) Hagi designat amb els seus vots la majoria dels membres de l'òrgan d'administració, que ocupin el seu càrrec en el moment en què s'hagin de formular els comptes consolidats i durant els dos exercicis immediatament anteriors. En particular, es presumeix aquesta circumstància quan la majoria dels membres de l'òrgan d'administració de la societat dominada siguin membres de l'òrgan d'administració o alts directius de la societat dominant o d'una altra dominada per aquesta. Aquest supòsit no dóna lloc a la consolidació si la societat els administradors de la qual han estat nomenats està vinculada a una altra en algun dels casos que preveuen les dues primeres lletres d'aquest apartat.

2. A més de les situacions descrites, es poden donar circumstàncies de les quals deriva control per part d'una societat tot i que aquesta tingui la meitat o menys dels drets de vot, fins i tot quan a penes tingui o no tingui cap participació en el capital d'altres societats o empreses, o quan no s'hagi explicitat el poder de direcció, com en el cas de les denominades entitats de propòsit especial.

Quan es valori si les entitats esmentades formen part del grup s'han de prendre en consideració, entre d'altres elements, la participació del grup en els riscos i beneficis de l'entitat, així com la seva capacitat per participar en les decisions d'explotació i financeres d'aquesta entitat.

Les circumstàncies següents, entre d'altres, podrien determinar l'existència de control:

- a) Les activitats de l'entitat es dirigeixen en nom i d'acord amb les necessitats de la societat, de manera que aquesta obté beneficis o altres avantatges de les operacions de l'entitat.

b) La societat té un poder de decisió en l'entitat, o les seves actuacions s'han predefinit de tal manera que li permeten obtenir la majoria dels beneficis o altres avantatges de les activitats de l'entitat.

c) La societat té el dret a obtenir la majoria dels beneficis de l'entitat i, per tant, està exposada a la major part dels riscos derivats de les seves activitats.

d) La societat, amb la finalitat de gaudir dels beneficis econòmics de les activitats de l'entitat, reté per a si, de manera substancial, la major part dels riscos residuals o de propietat relacionats amb aquesta entitat o amb els seus actius.

Si una vegada analitzades les circumstàncies esmentades hi ha dubtes sobre l'existència del control sobre aquest tipus d'entitats, aquestes s'han d'incloure en els comptes anuals consolidats.

#### Article 3. *Còmput dels drets de vot.*

1. Per determinar els drets de vot, s'han d'afegir als que tingui directament la societat dominant els que corresponguin a les societats dependents d'aquesta o que tingui a través d'altres persones que actuïn en nom propi però per compte d'alguna societat del grup i aquells dels quals disposi concertadament amb qualsevol altra persona.

2. Als efectes del que preveu l'apartat anterior el nombre de vots que correspon a la societat dominant, en relació amb les societats dependents indirectament d'aquesta, és el que correspongui a la societat dependent que tingui directament els drets de vot sobre aquestes o a les persones que actuïn per compte de o concertadament amb alguna societat del grup.

3. Quan es calculi si una determinada societat té o pot disposar de la majoria dels drets de vot d'una altra, s'ha de prendre en consideració l'existència de drets de vot potencials derivats d'instruments financers que en aquell moment siguin exercitables o convertibles, inclosos els drets de vot potencials que tingui qualsevol persona aliena al grup.

Quan s'avaluï si els drets de vot potencials contribueixen al control, s'han d'examinar tots els fets i les circumstàncies, incloses les condicions d'exercici d'aquests drets potencials i qualsevol altre acord contractual, considerats aïlladament o conjuntament, que afectin aquests drets potencials, sense tenir en compte ni la intenció de la direcció d'exercir-los o convertir-los ni la capacitat financera per portar-ho a terme.

Els drets de vot potencials no s'han de tenir en compte per calcular la participació dels socis externs d'acord amb l'article 27 d'aquestes normes, així com les proporcions del resultat i dels canvis en el patrimoni net, assignades a la societat dominant i als socis externs a les quals fa referència l'article 28. Aquests imports es determinen sobre la base de les participacions efectives en la propietat que hi hagi en aquell moment, i en conseqüència no reflecteixen el possible exercici o conversió dels drets de vot esmentats.

#### *Secció 2a Altres societats que intervenen en la consolidació*

#### Article 4. *Societats multigrup.*

1. Són societats multigrup, als únics efectes de la consolidació de comptes, les societats, no incloses com a societats dependents, que són gestionades per una o diverses societats del grup amb una altra o altres persones alienes a aquest grup, que exerceixen el control conjunt.

2. S'entén que hi ha control conjunt sobre una altra societat quan, a més de participar en el capital, hi ha un acord estatutari o contractual en virtut del qual les decisions estratègiques, tant financeres com d'explotació, relatives a l'activitat requereixin el consentiment unànim de tots els qui exerceixen el control conjunt de la societat.

## Article 5. *Societats associades.*

1. Tenen la consideració de societats associades, als únics efectes de la consolidació de comptes, aquelles en les quals alguna o diverses societats del grup exerceixin una influència significativa en la seva gestió.

2. Hi ha influència significativa en la gestió d'una altra societat quan es compleixin els dos requisits següents:

- a) Una o diverses societats del grup participin en la societat.
- 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, ni el control conjunt.

3. Es presumeix, llevat de prova en contra, que hi ha influència significativa quan una o diverses societats del grup tinguin, almenys, el 20 per 100 dels drets de vot d'una societat que no pertanyi al grup. Per computar aquest percentatge és aplicable el que disposa l'article 3.

Així mateix, tenint participació en la societat l'existència d'influència significativa es pot evidenciar a través de qualsevol de les vies següents:

- a) Representació en el consell d'administració o òrgan equivalent de direcció de la societat participada;
- b) Participació en els processos de fixació de polítiques, entre les quals s'inclouen les decisions sobre dividendes i altres distribucions;
- c) Transaccions d'importància relativa amb la participada;
- d) Intercanvi de personal directiu; o
- e) Subministrament d'informació tècnica essencial.

## CAPÍTOL II

### **Obligació de consolidar, mètodes de consolidació i procediment de posada en equivalència**

#### *Secció 1a Obligació de consolidar i excepcions*

## Article 6. *Obligació de consolidar.*

1. Tota societat dominant d'un grup de societats està obligada a formular els comptes anuals consolidats d'acord amb les normes següents:

a) Si a la data de tancament de l'exercici alguna de les societats del grup ha emès valors admesos a cotització en un mercat regulat de qualsevol Estat membre de la Unió Europea, ha d'aplicar les normes internacionals d'informació financera adoptades pels reglaments de la Unió Europea.

No obstant això, també li són aplicables l'article 42, l'article 43 i les indicacions 1a a 9a de l'article 48 del Codi de comerç, així com el desplegament reglamentari d'aquests preceptes.

Els comptes anuals consolidats que es formulin d'acord amb les normes internacionals d'informació financera adoptades pels reglaments de la Unió Europea, s'han de dipositar en el Registre Mercantil utilitzant els models que s'aprovin mitjançant una ordre del Ministeri de Justícia.

b) Si a la data de tancament de l'exercici cap de les societats del grup ha emès valors admesos a cotització en un mercat regulat de qualsevol Estat membre de la Unió Europea, pot optar per aplicar el que estableixen el Codi de comerç, el text refós de la Llei de societats de capital, la resta de la legislació que sigui específicament aplicable i aquesta disposició; o per les normes internacionals d'informació financera adoptades pels reglaments de la Unió Europea. Si opta per aquestes últimes, els comptes anuals consolidats s'han d'elaborar de manera continuada d'acord amb les normes esmentades,

i els és igualment aplicable el que disposen els dos últims paràgrafs de la lletra a) d'aquest article.

2. Les societats dependents que al seu torn siguin dominants tenen l'obligació de formular els comptes anuals consolidats, en la forma que preveu el número 1 anterior.

3. L'obligació de formular els comptes anuals consolidats no eximeix les societats integrants del grup de formular els seus propis comptes anuals, de conformitat amb el seu règim específic.

#### Article 7. *Dispensa de l'obligació de consolidar.*

1. No obstant el que disposa l'article anterior, les societats que s'hi esmenten no estan obligades a efectuar la consolidació en els casos següents:

a) Quan el conjunt del grup o subgrup no sobrepassi les dimensions que assenyala l'article 8 d'aquestes normes, llevat que alguna de les societats del grup hagi emès valors admesos a negociació en un mercat regulat de qualsevol Estat membre de la Unió Europea.

b) Quan la societat obligada a consolidar sotmesa a la legislació espanyola sigui al seu torn dependent d'una altra que es regeixi per la legislació esmentada o per la d'un altre Estat membre de la Unió Europea i es compleixi el que disposa l'article 9 d'aquestes normes, llevat que la societat dispensada hagi emès valors admesos a negociació en un mercat regulat de qualsevol Estat membre de la Unió Europea.

c) Quan la societat obligada a consolidar participi exclusivament en societats dependents que no tinguin un interès significatiu, individualment i en conjunt, per a la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de les societats del grup.

2. La dispensa de l'obligació de consolidar que inclou l'apartat anterior no és aplicable per als grups i subgrups de societats als quals, en raó del sector a què pertanyen, els sigui aplicable normativa especial que no prevegi la possibilitat esmentada.

#### Article 8. *Dispensa de l'obligació de consolidar per raó de la dimensió.*

1. Una societat no està obligada a formular comptes anuals consolidats quan, durant dos exercicis consecutius en la data de tancament del seu exercici, el conjunt de les societats del grup no sobrepassi dos dels límits relatius al total de les partides de l'actiu del balanç, a l'import net de la xifra anual de negocis i al nombre mitjà de treballadors, assenyalats en el text refós de la Llei de societats de capital per a la formulació de compte de pèrdues i guanys abreujat.

Quan un grup en la data de tancament de l'exercici de la societat obligada a consolidar passi a complir dues de les circumstàncies abans indicades o bé cessi de complir-les, aquesta situació únicament produeix efectes si es repeteix durant dos exercicis consecutius.

En els dos primers exercicis socials des de la constitució d'un grup, una societat està dispensada de l'obligació de formular comptes anuals consolidats quan en la data de tancament del seu primer exercici, el conjunt de les societats del grup no sobrepassi dos dels límits que assenyala el text refós de la Llei de societats de capital per a la formulació de compte de pèrdues i guanys abreujat.

2. Als efectes del còmput dels límits que preveu l'apartat anterior s'han d'agregar les dades de la societat dominant i les corresponents a la resta de societats del grup i s'han de tenir en compte els ajustos i les eliminacions que caldria fer, si s'efectués la consolidació, d'acord amb el que estableix el capítol III d'aquestes normes.

3. Alternativament, pot no aplicar-se allò que assenyala l'apartat 2 anterior i considerar exclusivament la suma dels valors nominals que integrin els balanços i els comptes de pèrdues i guanys de totes les societats del grup.

En aquest cas, s'han de prendre com a xifres límit del total de les partides de l'actiu del balanç i de l'import net de la xifra anual de negocis les que preveu el número 1 anterior incrementades en un 20 per 100, mentre que la relativa al nombre mitjà de treballadors no pateix cap variació.

4. Per a la determinació del nombre mitjà de treballadors s'han de considerar totes les persones que tinguin o hagin tingut una relació laboral amb les societats del grup durant l'exercici, fent la mitjana segons el temps durant el qual hagin prestat els serveis.

5. Si el període al qual es refereixen els comptes anuals consolidats és de durada inferior a l'any, l'import net de la xifra anual de negocis és el que s'obtingui durant el període que compregui l'exercici esmentat.

#### Article 9. *Dispensa de l'obligació de consolidar dels subgrups de societats.*

1. No està obligada a presentar comptes anuals i informe de gestió consolidats la societat dominant, sotmesa a la legislació espanyola, que sigui al mateix temps dependent d'una altra que es regeixi per la legislació esmentada o per la d'un altre Estat membre de la Unió Europea, sempre que es compleixin les condicions següents:

a) Que aquesta última societat tingui el 50 per 100 o més de les participacions socials de la primera i

b) Que accionistes o socis que tinguin, almenys, el 10 per 100 de les participacions socials no hagin sol·licitat la formulació de comptes anuals consolidats sis mesos abans del tancament de l'exercici.

2. En tot cas per acollir-se a la dispensa que estableix l'apartat anterior, és necessari que es compleixin els requisits següents:

a) Que la societat dominant dispensada de formular els comptes consolidats, així com totes les societats que hagi d'incloure en la consolidació, es consolidin en els comptes d'un grup més gran la societat dominant del qual estigui sotmesa a la legislació d'un Estat membre de la Unió Europea.

b) Que la societat dominant dispensada de formular comptes consolidats indiqui en els seus comptes anuals la menció d'estar exempta de l'obligació de formular els comptes consolidats, el grup al qual pertany, la raó social i el domicili de la societat dominant.

c) Que els comptes consolidats de la societat dominant del grup més gran corresponents a l'exercici en què s'avalua l'obligació de consolidar de la dependent, així com l'informe de gestió i l'informe dels auditors, es dipositin en el Registre Mercantil, traduïts a alguna de les llengües oficials de la comunitat autònoma on la societat dispensada tingui el domicili.

3. En les circumstàncies en què la societat espanyola dominant d'un grup s'adquireixi durant l'exercici per una societat sotmesa a la legislació espanyola o d'un altre Estat membre de la Unió Europea, de manera que els actius i passius de la societat espanyola dominant adquirida s'integrin en la seva totalitat al tancament de l'exercici en el grup superior però els ingressos, les despeses i els fluxos d'efectiu només s'integrin des de la data d'adquisició, la societat espanyola dominant adquirida es pot acollir a aquesta dispensa en l'exercici esmentat, sempre que es compleixin els requisits que exigeixen els apartats anteriors.

No obstant això, perquè es pugui aplicar aquest supòsit és requisit necessari que els accionistes o socis que tinguin, almenys, el 90 per 100 de les participacions socials declarin de manera expressa la seva conformitat amb la dispensa.

#### *Secció 2a Mètodes de consolidació*

#### Article 10. *Mètodes aplicables.*

1. Els mètodes de consolidació aplicables són els següents:

- a) Integració global.
  - b) Integració proporcional.
2. El mètode d'integració global s'aplica a les societats dependents.
  3. El mètode d'integració proporcional es pot aplicar a les societats multigrup. En cas que no s'apliqui aquest mètode, aquestes societats s'han d'incloure en els comptes consolidats aplicant el procediment de posada en equivalència que estableix l'article 12 d'aquestes normes. L'opció d'aplicar aquest mètode s'exerceix de manera uniforme respecte a totes les societats multigrup.

#### Article 11. *Conjunt consolidable.*

Formen el conjunt consolidable les societats a les quals s'apliqui el mètode d'integració global o el proporcional d'acord amb allò que assenyala l'article anterior.

#### *Secció 3a Procediment de posada en equivalència*

#### Article 12. *Aplicació del procediment de posada en equivalència.*

1. El procediment de posada en equivalència, o mètode de la participació, s'aplica en la preparació dels comptes consolidats a les inversions en:

- a) Societats associades, i
- b) Societats multigrup quan no se'ls apliqui el mètode d'integració proporcional.

#### Article 13. *Perímetre de consolidació.*

El perímetre de la consolidació està format per les societats que formen el conjunt consolidable i per les societats a les quals s'apliqui el procediment de posada en equivalència.

#### *Secció 4a Inversions en societats mantingudes per a la venda*

#### Article 14. *Classificació i valoració.*

1. Als efectes d'aquestes normes, una societat dependent que constitueixi un grup alienable d'elements mantinguts per a la venda o disposició per una altra causa, d'acord amb els criteris que estableix la norma de registre i valoració 7a Actius no corrents i grups alienables d'elements, mantinguts per a la venda del Pla general de comptabilitat, s'ha d'integrar globalment, i s'ha de valorar i presentar de conformitat amb la norma esmentada.

Per tant, quan es compleixin els criteris que estableix l'apartat 1 de la norma esmentada, una entitat que estigui compromesa en un pla de venda o una altra forma de disposició que impliqui la pèrdua de control d'una societat dependent, ha de classificar tots els actius i passius d'aquesta dependent com a mantinguts per a la venda, independentment que l'entitat tingui previst retenir una participació en la societat esmentada.

En aquests casos, els actius i passius de la societat dependent s'han d'incorporar en el balanç consolidat en els epígrafs «actius no corrents mantinguts per a la venda» i «passius vinculats amb actius no corrents mantinguts per a la venda».

2. Les inversions en associades i multigrup que compleixin les condicions per classificar-se com a mantingudes per a la venda, s'han de classificar i presentar com a actius no corrents mantinguts per a la venda i s'han de valorar segons el que disposa la norma de registre i valoració 7a Actius no corrents i grups alienables d'elements, mantinguts per a la venda del Pla general de comptabilitat, sense que per tant resulti aplicable el mètode de posada en equivalència o integració proporcional.

3. Quan la inversió en una societat associada o multigrup, prèviament classificada com a mantinguda per a la venda, deixi de complir els criteris per ser classificada com a tal, s'ha d'aplicar el procediment de la posada en equivalència o el mètode d'integració



proporcional, amb efectes des de la data en què originalment es va aplicar aquest mètode o procediment.

S'ha d'aplicar aquest mateix criteri quan la inversió en una societat associada o multigrup, que es va adquirir amb el propòsit de la seva alienació posterior, deixi de complir els criteris per ser classificada com a actiu no corrent mantingut per a la venda. En aquests casos, el procediment de la posada en equivalència o el mètode d'integració proporcional s'ha d'aplicar amb efectes des de la data en què es va practicar la inversió.

A més, s'han de reexpressar les xifres comparatives de tots els exercicis des de la seva classificació com a mantinguda per a la venda.

4. Quan el grup adquireixi una societat exclusivament amb el propòsit de la seva alienació posterior, ha de classificar la societat esmentada com a mantinguda per a la venda, en la data d'adquisició, només si es compleix el requisit de l'apartat 1.b.3) de la norma de registre i valoració 7a Actius no corrents i grups alienables d'elements, mantinguts per a la venda, i sigui altament probable que qualsevol altre requisit dels que conté l'apartat 1.b) de la norma esmentada, que no es compleixi en aquesta data, es compleixi dins d'un curt període després de l'adquisició, que generalment no s'estén més enllà dels tres mesos següents.

En aquestes circumstàncies l'actiu no corrent o grup alienable adquirit s'ha de valorar pel seu valor raonable menys els costos de venda estimats.

## CAPÍTOL III

### Mètode d'integració global

#### *Secció 1a Descripció del mètode*

##### Article 15. *Definició.*

El mètode d'integració global té com a finalitat oferir la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de les societats del grup considerant el conjunt de les societats esmentades com una sola entitat que informa. D'aquesta manera, el grup de societats ha de qualificar, reconèixer, valorar i classificar les transaccions en el marc d'aquestes normes de conformitat amb la substància econòmica d'aquestes i considerant que el grup actua com un subjecte comptable únic, amb independència de la forma jurídica i del tractament comptable que hagin rebut les transaccions esmentades en els comptes anuals individuals de les societats que el componen.

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

#### *Secció 2a Homogeneïtzació prèvia*

##### Article 16. *Homogeneïtzació temporal.*

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

2. Si una societat del grup tanca el seu exercici en una data diferent de la dels comptes anuals consolidats, la seva inclusió en aquests comptes s'ha de fer mitjançant comptes intermedis referits a la mateixa data i període a què es refereixin els comptes consolidats.

Tanmateix, si una societat del grup tanca el seu exercici amb una data que no difereix en més de tres mesos, anteriors o posteriors, de la data de tancament dels comptes consolidats, es pot incloure en la consolidació pels valors comptables corresponents als comptes anuals esmentats, sempre que la durada de l'exercici de referència coincideixi

amb el dels comptes anuals consolidats. Quan entre la data de tancament de l'exercici de la societat del grup i la dels comptes consolidats es duguin a terme operacions o es produeixin successos que siguin significatius, s'han d'ajustar aquestes operacions o successos; en aquest cas, si l'operació s'ha dut a terme amb una societat del grup, s'han d'efectuar els ajustos i les eliminacions que siguin pertinents, i s'ha d'informar de tot això en la memòria.

3. Quan el grup s'hagi acollit al contingut del segon paràgraf de l'apartat 2 anterior, i en un exercici posterior la societat dependent modifiqui el tancament del seu exercici acomodant-lo a la data de tancament dels comptes anuals consolidats, aquest canvi s'ha de tractar, als únics efectes de la formulació dels comptes anuals consolidats, com un canvi de criteri comptable.

4. Quan una societat entri a formar part del grup o en surti fora, el compte de pèrdues i guanys, l'estat de canvis en el patrimoni net i l'estat de fluxos d'efectiu individuals de la societat indicada a incloure en la consolidació s'han de referir únicament a la part de l'exercici en què la societat esmentada hagi format part del grup.

#### Article 17. *Homogeneïtzació valorativa.*

1. Els elements de l'actiu i del passiu, els ingressos i les despeses, i altres partides dels comptes anuals de les societats del grup, s'han de valorar seguint mètodes uniformes i d'acord amb els principis i les normes de valoració que estableixen el Codi de comerç, el text refós de la Llei de societats de capital i el Pla general de comptabilitat i la resta de la legislació que sigui específicament aplicable.

2. Si algun element de l'actiu o del passiu o algun ingrés o despesa, o una altra partida dels comptes anuals s'ha valorat segons criteris no uniformes respecte als aplicats en la consolidació, aquest element s'ha de valorar de nou i als únics efectes de la consolidació, de conformitat amb aquests criteris, i s'hi han de realitzar els ajustos necessaris, llevat que el resultat de la nova valoració ofereixi un interès poc rellevant als efectes d'assolir la imatge fidel del grup.

3. No obstant això, si el grup fa diverses activitats, de manera que unes estan sotmeses a la norma comptable general (Pla general de comptabilitat) i altres a la norma aplicable a Espanya a determinades entitats del sector financer, o per raó de subjecte comptable, s'han de respectar les normatives específiques explicant detalladament els criteris utilitzats, sense perjudici que per als criteris que presentin opcions, s'hagi d'efectuar la seva homogeneïtzació necessària considerant l'objectiu d'imatge fidel, circumstància que ha de motivar homogeneïtzar les operacions considerant el criteri aplicat en els comptes individuals de la societat la rellevància en el si del grup de la qual sigui més gran per a l'operació esmentada.

Quan la normativa específica no presenti opcions s'ha de mantenir el criteri aplicat per l'entitat esmentada en els seus comptes individuals.

#### Article 18. *Homogeneïtzació per les operacions internes.*

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

#### Article 19. *Homogeneïtzació per realitzar l'agregació.*

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

## Secció 3a Agregació

### Article 20. *Agregació.*

La preparació dels comptes anuals consolidats s'ha de fer mitjançant l'agregació de les diferents partides, segons la seva naturalesa, dels comptes anuals individuals homogeneïtzats, sense perjudici dels ajustos i les eliminacions que esmenten els articles següents.

## Secció 4a Eliminacions

### Subsecció 1a Eliminació inversió-patrimoni net

### Article 21. *Eliminació inversió-patrimoni net.*

L'eliminació inversió-patrimoni net és la compensació dels valors comptables representatius dels instruments de patrimoni de la societat dependent que la societat dominant tingui, directament o indirectament, amb la part proporcional de les partides de patrimoni net de l'esmentada societat dependent atribuïble a aquestes participacions. Amb caràcter general, aquesta compensació s'ha d'efectuar sobre la base dels valors resultants d'aplicar el mètode d'adquisició, segons el que preveu la subsecció següent.

### Subsecció 2a Mètode d'adquisició

### Article 22. *Aplicació del mètode d'adquisició.*

1. L'adquisició per part de la societat dominant del control d'una societat dependent constitueix una combinació de negocis, en la qual la societat dominant ha adquirit el control de tots els elements patrimonials de la societat dependent. Aquesta adquisició s'ha de comptabilitzar d'acord amb el que estableix la norma de registre i valoració 19a Combinacions de negocis del Pla general de comptabilitat, considerant les regles particulars que s'indiquen en aquesta subsecció des de la perspectiva dels comptes anuals consolidats.

2. Tanmateix, quan el conjunt d'elements patrimonials de la societat adquirida no constitueixi un negoci, segons defineix l'apartat 1 de l'esmentada norma de registre i valoració 19a, o la societat dominant i dependent amb anterioritat que es formalitzi la vinculació esmentada en virtut d'una operació d'aportació no dinerària o d'una escissió, tinguin la qualificació d'empreses del grup d'acord amb el que disposa la norma d'elaboració dels comptes anuals 13a Empreses del grup, multigrup i associades del Pla general de comptabilitat, l'eliminació inversió-patrimoni net s'ha de fer aplicant els criteris que estableixen els articles 38 i 40 de la present norma, respectivament.

### Article 23. *Determinació de l'empresa adquirent.*

1. Per identificar l'empresa adquirent s'han d'aplicar els criteris que inclou l'apartat 2.1 de la norma de registre i valoració 19a Combinacions de negocis del Pla general de comptabilitat. Amb caràcter general, la societat dominant que adquireix el control es qualifica d'adquirent, mentre que la societat dependent el patrimoni de la qual s'adquireix es qualifica d'adquirida.

2. No obstant això, si l'operació que dona lloc a la relació dominant-dependent s'ha fet mitjançant un intercanvi d'instruments de patrimoni pel qual els socis anteriors de la societat dependent han obtingut el control de la societat dominant, l'operació es qualifica de combinació de negocis inversa en la qual el patrimoni adquirit és el de la societat dominant. En aquests casos, són aplicables els criteris que inclou l'article 33.

### Article 24. *Data d'adquisició.*

1. S'entén com a data d'adquisició aquella en què la societat dominant obté el control de la dependent.

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

**Article 25. *Reconeixement i valoració dels actius identificables adquirits i els passius assumits de la societat dependent.***

1. Amb caràcter general, els actius identificables adquirits i passius assumits de la societat dependent s'han de valorar pel seu valor raonable en la data d'adquisició, amb la metodologia i les excepcions que preveu l'apartat 2.4 de la norma de registre i valoració 19a Combinacions de negocis del Pla general de comptabilitat. La seva valoració posterior s'ha d'efectuar de conformitat amb el que estableix l'apartat 2.9 de la norma esmentada.

2. Si en la data de tancament de l'exercici en què s'ha produït una combinació de negocis no es pot concloure el procés de valoració necessari per aplicar el mètode d'adquisició, els comptes anuals consolidats s'han d'elaborar utilitzant valors provisionals. En aquest cas, aquests valors s'han d'ajustar de conformitat amb el que estableix l'apartat 2.6 de la norma de registre i valoració 19a Combinacions de negocis del Pla general de comptabilitat.

3. Si els elements lliurats per adquirir el control d'una dependent segueixen formant part de l'entitat combinada, aquests s'han de valorar pel seu valor comptable previ.

**Article 26. *Fons de comerç de consolidació i diferència negativa de consolidació.***

1. En la data d'adquisició s'ha de reconèixer com a fons de comerç de consolidació la diferència positiva entre els imports següents:

a) La contraprestació transferida per obtenir el control de la societat adquirida determinada de conformitat amb el que indica l'apartat 2.3 de la norma de registre i valoració 19a Combinacions de negocis del Pla general de comptabilitat, més en el cas d'adquisicions successives de participacions, o combinació per etapes, el valor raonable en la data d'adquisició de qualsevol participació prèvia en el capital de la societat adquirida, i

b) La part proporcional del patrimoni net representativa de la participació en el capital de la societat dependent una vegada incorporats els ajustos derivats de l'aplicació de l'article 25, i de donar de baixa, si s'escau, el fons de comerç reconegut en els comptes anuals individuals de la societat dependent en la data d'adquisició.

2. Es presumeix que el cost de la combinació, segons defineix l'apartat 2.3 de la norma de registre i valoració 19a Combinacions de negocis del Pla general de comptabilitat, és el millor referent per estimar el valor raonable, en la data esmentada, de qualsevol participació prèvia de la dominant en la societat dependent. En cas d'evidència en contra, s'han d'utilitzar altres tècniques de valoració per determinar el valor raonable de la participació prèvia en la societat dependent.

3. En les combinacions de negocis per etapes, els instruments de patrimoni de la societat dependent que el grup tingui amb anterioritat a l'adquisició del control, s'han d'ajustar al seu valor raonable en la data d'adquisició, i s'ha de reconèixer en la partida 16.b), 18.b) o 20) del compte de pèrdues i guanys consolidat, segons que correspongui, la diferència amb el seu valor comptable previ. Si s'escau, els ajustos valoratius associats a aquestes inversions comptabilitzats directament en el patrimoni net, s'han de transferir al compte de pèrdues i guanys.

4. En el supòsit excepcional que en la data d'adquisició, l'import de la lletra b) de l'apartat 1 d'aquest article sigui superior a l'import que inclou la lletra a), aquest excés s'ha de reconèixer en el compte de pèrdues i guanys consolidat com un resultat positiu en la partida «Diferència negativa en combinacions de negocis».

No obstant això, abans de reconèixer l'ingrés esmentat s'han d'avaluar novament els imports que descriu l'apartat 1 anterior.

5. El fons de comerç de consolidació no s'ha d'amortitzar. En el seu lloc, s'ha d'analitzar, almenys anualment, el seu possible deteriorament d'acord amb els criteris que

inclou la norma de registre i valoració 6a Normes particulars sobre l'immobilitzat intangible del Pla general de comptabilitat, considerant les regles següents.

Als efectes de comprovar el deteriorament de les unitats generadores d'efectiu en les quals participin socis externs, s'ha d'ajustar teòricament l'import comptable d'aquesta unitat, abans de comparar-lo amb el seu import recuperable. Aquest ajust s'ha de fer afegint a l'import comptable del fons de comerç assignat a la unitat el fons de comerç atribuïble als socis externs en el moment de la presa de control.

L'import comptable teòricament ajustat de la unitat generadora d'efectiu s'ha de comparar amb el seu import recuperable per determinar si la unitat esmentada s'ha deteriorat. Si és així, l'entitat ha de distribuir la pèrdua per deteriorament del valor d'acord amb el que disposa el Pla general de comptabilitat, reduint en primer lloc l'import comptable del fons de comerç assignat a la unitat.

No obstant això, atès que el fons de comerç només es reconeix fins al límit de la participació de la dominant en la data d'adquisició, qualsevol pèrdua per deteriorament del valor relacionada amb el fons de comerç s'ha de repartir entre l'assignada a la dominant i l'assignada als socis externs, però tan sols la primera s'ha de reconèixer com una pèrdua per deteriorament del valor del fons de comerç.

Si la pèrdua per deteriorament de la unitat generadora d'efectiu és superior a l'import del fons de comerç, inclòs el teòricament ajustat, la diferència s'ha d'assignar a la resta d'actius d'aquesta unitat segons el que disposa la norma de registre i valoració 2a Immobilitzat material 2.2 Deteriorament de valor del Pla general de comptabilitat.

Si s'escau, la pèrdua per deteriorament calculada així s'ha d'imputar a les societats del grup i als socis externs, considerant el que disposa l'apartat 1, lletra d), de l'article 29 respecte al fons de comerç atribuït a aquests últims.

## Subsecció 3a Participació de socis externs

### Article 27. *Participació de socis externs.*

1. La valoració dels socis externs es realitza en funció de la seva participació efectiva en el patrimoni net de la societat dependent una vegada incorporats els ajustos derivats de l'aplicació de l'article 25. Per tant, excepte en el supòsit que expressament regula l'article 29, apartat 1, lletra d), de la present norma, el fons de comerç de consolidació no s'ha d'atribuir als «socis externs».

Aquesta participació s'ha de calcular en funció de la proporció que representi la participació dels socis externs en el capital de cada societat dependent, exclosos els instruments de patrimoni propi i els mantinguts per les seves societats dependents.

2. La participació en el patrimoni net de la societat dependent atribuïble a tercers aliens al grup ha de figurar en la subagrupació «socis externs» del patrimoni net del balanç consolidat.

3. Si les societats integrants del grup formalitzen acords en la data d'adquisició amb els socis externs sobre els instruments de patrimoni d'una societat dependent, com ara puguin ser compromisos de compra futura o l'emissió d'opcions de venda, amb l'obligació de lliurar efectiu o altres actius si els acords esmentats s'arriben a executar, la partida de socis externs s'ha de valorar en aquest moment pel valor actual de l'import acordat i s'ha de presentar en el balanç consolidat com un passiu financer.

La diferència entre la part proporcional del patrimoni net representativa de la participació dels minoritaris en el capital de la societat dependent, una vegada incorporats els ajustos derivats de l'aplicació de l'article 25, i el valor del passiu financer en la data d'adquisició, han de motivar, si s'escau, un ajust en el fons de comerç de consolidació o diferència negativa de consolidació.

Si els acords amb els minoritaris s'assoleixen en un moment posterior, la diferència a què es refereix el paràgraf anterior s'ha de comptabilitzar en les reserves de la societat dominant.

## Subsecció 4a Eliminació inversió-patrimoni net en consolidacions posteriors

### Article 28. *Consolidacions posteriors.*

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

a) La part d'aquest import atribuïble a la societat dominant que correspongui a partides de reserves s'ha de mostrar en l'epígraf «reserves», i s'ha de desglossar en la memòria consolidada sota la denominació «reserves en societats consolidades».

b) La part d'aquest import que correspongui a les subagrupacions «ajustos per canvis de valor» i «subvencions, donacions i llegats rebuts» han de figurar en els epígrafs respectius del patrimoni net d'acord amb la seva naturalesa. En la memòria s'han de desglossar aquestes subagrupacions i s'ha d'informar sobre l'origen i la naturalesa dels ingressos i les despeses inclosos en aquestes subagrupacions.

c) La part de l'excés o defecte del patrimoni net generat per la societat dependent atribuïble als socis externs s'ha d'inscriure en la subagrupació «socis externs» del patrimoni net. En la memòria, també s'hi ha d'incloure l'oportú detall sobre la composició d'aquest saldo, amb diferenciació de la participació dels socis externs en les subagrupacions corresponents de les societats dependents.

Per calcular aquests imports s'han d'eliminar les transferències realitzades al compte de pèrdues i guanys dels ajustos per canvis de valor i de les subvencions, donacions i llegats rebuts, existents en la data d'adquisició.

2. Als efectes de l'apartat anterior, la variació del patrimoni net s'ha de calcular:

a) Excloent el resultat de l'exercici, i,  
b) Tenint en compte els ajustos sobre el resultat d'exercicis anteriors corresponents a operacions entre societats del grup, que regulen els articles 41 i següents.

3. En tot cas, s'han d'eliminar prèviament les correccions valoratives corresponents a la inversió en el capital de la societat dependent realitzades amb posterioritat a la seva pertinença al grup.

### Article 29. *Modificació de la participació sense pèrdua del control.*

1. Una vegada que s'ha obtingut el control, les operacions posteriors que donin lloc a la modificació de la participació de la societat dominant en la societat dependent, sense que, en cas de reducció, suposin una pèrdua de control, s'han de considerar en els comptes consolidats com una operació amb títols de patrimoni propi. En conseqüència, en l'eliminació inversió-patrimoni net i en el càlcul dels socis externs s'han d'aplicar les regles següents:

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

b) En els supòsits de reducció de la participació sense pèrdua de control, el benefici o la pèrdua reconeguda en els comptes anuals individuals s'ha d'eliminar a l'exclusiu efecte de la consolidació, circumstància que motiva un ajust en les reserves de la societat que redueix la seva participació.

c) L'import dels «ajustos per canvis de valor» i de les «subvencions, donacions i llegats rebuts» de la societat dependent, que han de figurar en les subagrupacions A-2) i A-3) del balanç consolidat, s'ha de quantificar en funció del percentatge de participació que les societats del grup posseeixin en el capital d'aquella, una vegada realitzada l'operació.

d) La participació dels socis externs en el patrimoni net de la societat dependent s'ha de mostrar, en el balanç consolidat, en funció del percentatge de participació que tercers aliens al grup posseeixin en el capital de la societat esmentada, una vegada realitzada

l'operació, incloent-hi en conseqüència el percentatge de participació en el fons de comerç comptabilitzat en els comptes consolidats associat a la modificació que s'ha produït.

e) Si s'escau, l'ajust necessari per donar compliment al que disposen les lletres a), c) i d) ha de motivar una variació en les reserves de la societat que redueix o augmenta la seva participació.

2. Quan la reducció en el percentatge de participació ocasioni una pèrdua significativa en els comptes anuals individuals de la societat inversora, aquesta circumstància s'ha de prendre en consideració per apreciar el deteriorament del fons de comerç de consolidació.

*Article 30. Inversió addicional o reducció de la inversió sense modificació de la participació.*

1. Quan una societat dominant realitzi una nova inversió en el capital d'una societat dependent o una desinversió en aquesta, que no impliqui una variació en el percentatge de participació en la societat dependent, no s'ha de modificar el fons de comerç ni la diferència negativa de consolidació.

2. En els supòsits de reducció de la inversió, si s'escau, el benefici o la pèrdua reconeguda en els comptes anuals individuals s'ha d'eliminar a l'exclusiu efecte de la consolidació, circumstància que ha de motivar un ajust en les reserves de la societat que redueix la seva participació.

#### Subsecció 5a Pèrdua del control de la societat dependent

*Article 31. Pèrdua del control.*

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

a) A l'exclusiu efecte de la consolidació, el benefici o la pèrdua reconeguda en els comptes anuals individuals de la societat que redueix la seva participació s'ha d'ajustar d'acord amb els criteris següents:

a.1) L'import que tingui l'origen en les reserves en societats consolidades generades des de la data d'adquisició s'ha de reconèixer com a reserves de la societat que redueix la seva participació.

a.2) L'import que tingui l'origen en els ingressos i les despeses generats per la dependent en l'exercici fins a la data de pèrdua de control han de figurar segons la seva naturalesa.

a.3) L'import que tingui l'origen en els ingressos i les despeses reconeguts directament en el patrimoni net de la societat dependent des de la data d'adquisició, pendents d'imputar al compte de pèrdues i guanys consolidats, s'han de reclassificar en la partida que correspongui segons la seva naturalesa. A aquest efecte, les diferències de conversió s'han de mostrar en la partida «Diferències de canvi» del compte de pèrdues i guanys consolidat.

a.4) El benefici o la pèrdua que subsisteixi després de practicar aquests ajustos s'ha de mostrar en el compte de pèrdues i guanys consolidat, amb el desglossament adequat dins de la partida «Resultat per la pèrdua de control de participacions consolidades».

Si la pèrdua de control s'origina sense que es produeixi una desinversió en la societat participada, el resultat de l'operació també s'ha de mostrar en aquesta partida del compte de pèrdues i guanys consolidat.

b) Si la societat dependent passa a qualificar-se de multigrup o associada, conforme al que preveuen els articles 4 i 5 d'aquestes normes, s'ha de consolidar o aplicar inicialment el procediment de posada en equivalència, segons escaigui, i s'ha de considerar als efectes de la seva valoració inicial el valor raonable de la participació retinguda en la data

esmentada. La contrapartida de l'ajust necessari per mesurar la nova inversió a valor raonable s'ha de comptabilitzar d'acord amb els criteris inclosos en la lletra a).

c) La participació en el patrimoni net de la societat dependent que es retingui després de la pèrdua de control, i que no pertanyi al perímetre de la consolidació, s'ha de valorar conforme al que disposa la norma de registre i valoració 9a del Pla general de comptabilitat, s'ha de considerar als efectes de la seva valoració inicial el valor raonable en la data en què deixi de pertànyer a aquest perímetre, i és igualment aplicable la regla que preveu la lletra a) per comptabilitzar la contrapartida de l'ajust necessari per mesurar la nova inversió a valor raonable.

d) Finalment, a l'exclusiu efecte de la consolidació, s'ha de reconèixer un ajust en el compte de pèrdues i guanys consolidat per mostrar la participació dels socis externs en els ingressos i les despeses generats per la dependent en l'exercici fins a la data de pèrdua del control, i en la transferència al compte de pèrdues i guanys dels ingressos i les despeses comptabilitzats directament en el patrimoni net. La contrapartida de l'ajust esmentat s'ha de comptabilitzar d'acord amb els criteris inclosos en les lletres a.2) i a.3) del present article.

## Subsecció 6a Socis externs en consolidacions posteriors

### Article 32. *Socis externs en consolidacions posteriors.*

1. En consolidacions posteriors, la valoració dels socis externs s'ha d'efectuar tenint en compte els ajustos i les eliminacions que preveu aquest capítol.

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

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

4. En el cas de participacions indirectes, el càlcul de la participació de socis externs, tant en resultats com en la resta del patrimoni net, s'ha d'efectuar una vegada integrades les societats dependents en què participi la societat dependent a la que corresponen aquests socis externs.

5. En el cas de participacions recíproques entre societats dependents, la participació de socis externs, tant en resultats com en la resta del patrimoni net, s'ha de calcular tenint en compte la interrelació entre les societats.

6. Si els «socis externs» es qualifiquen d'un passiu financer, els canvis en el valor raonable d'aquesta partida s'han de reconèixer en el compte de pèrdues i guanys consolidat, a través de la partida «Ajust de valor de socis externs qualificats de passiu» dins del marge financer, llevat que hi hagi evidència en contra que la variació de valor respon a una altra naturalesa.

Si les opcions de venda atorgades als socis externs que qualifiquin aquesta partida d'un passiu financer finalment no són exercides, s'ha de considerar que s'ha produït una venda d'instruments de patrimoni a socis externs en la seva data de venciment que s'ha de comptabilitzar segons el que disposa l'article 29.

7. En consolidacions posteriors, s'han d'eliminar els ajustos a valor raonable dels instruments financers derivats que la societat dominant hagi comptabilitzat en els seus comptes individuals, en el cas que aquests instruments s'hagin de qualificar de contraprestacions contingents de la combinació de negocis des de la perspectiva dels comptes consolidats.



Subsecció 7a Mètode d'adquisició: adquisicions inverses i obtenció del control sense transferir contraprestació

Article 33. *Adquisició inversa.*

1. D'acord amb el que estableix l'apartat 2 de l'article 23, es consideren adquisicions inverses aquelles en què l'operació que dona lloc a la relació dominant-dependent s'ha realitzat mitjançant un intercanvi de participacions pel qual els socis anteriors de la societat dependent obtenen el control de la societat dominant.

2. En el cas d'adquisicions inverses, atès que el control del grup l'han obtingut els socis anteriors de la societat dependent, la societat dependent s'ha de considerar societat adquirent, mentre que la societat dominant derivada d'una adquisició inversa s'ha de considerar societat adquirida.

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

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

b) Els actius i passius de la societat dominant (societat adquirida), exclosa la participació en la societat dependent (societat adquirent), es valoren d'acord amb el que estableix l'article 25. Els ajustos derivats d'aquesta valoració s'han de reflectir en les reserves de la societat dominant.

c) El fons de comerç o diferència negativa de la societat dominant (societat adquirida) s'ha de determinar d'acord amb el que estableix l'article 26, amb les precisions que a continuació s'indiquen.

c.1) Els ajustos que s'hagin de dur a terme s'han de reflectir en les reserves de la societat dominant (societat adquirida).

c.2) El valor raonable en la data d'adquisició de la contraprestació transferida per la societat adquirent per la seva participació en l'adquirida a efectes comptables es basa en el nombre d'instruments de patrimoni de l'adquirent que hauria estat necessari emetre per donar als antics propietaris de l'adquirida el percentatge d'instruments de patrimoni que posseeixen de la dominant legal després de l'adquisició inversa.

c.3) En tot cas, la contraprestació transferida s'ha de comparar amb el cent per cent del patrimoni net de la societat dominant (societat adquirida), una vegada incorporats els ajustos derivats de l'aplicació de l'article 25.

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

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

d.1) El valor comptable del patrimoni net de la societat dependent (societat adquirent), i

d.2) El valor raonable dels actius i passius identificables de la societat dominant (societat adquirida), exclosa la participació en la societat dependent, i el fons de comerç de consolidació o diferència negativa de consolidació.

En el patrimoni net consolidat ha de figurar com a capital el corresponent a la societat dominant legal, adquirida a efectes comptables.

e) Els socis externs s'han de calcular a partir dels valors comptables de la societat dependent, anteriors a la combinació.

3. En consolidacions posteriors s'han d'aplicar les regles següents:

a) L'eliminació inversió-patrimoni net s'ha d'efectuar en els mateixos termes que els establerts en la data d'adquisició del control, presentant en el balanç consolidat l'excés o defecte del patrimoni net generat per la societat adquirida des de la data d'adquisició, en els epígrafs o subagrupacions que correspongui, d'acord amb el que disposa l'apartat 1 de l'article 28.

b) S'ha de considerar cost dels actius i passius de la societat dominant el que resulta d'aplicar el mètode d'adquisició, d'acord amb el que indiquen els apartats anteriors. El compte de pèrdues i guanys consolidat ha d'incloure els ingressos i les despeses de la dominant tenint en compte el valor que s'ha donat als actius i passius de la societat dominant en els comptes anuals consolidats.

c) Els socis externs s'han de calcular en funció dels valors comptables de la dependent, tenint en compte els ajustos i les eliminacions que regula aquest capítol.

#### Article 34. *Adquisició del control sense transferir contraprestació.*

1. Si l'obtenció del control sobre la societat dependent es posa de manifest per l'adquisició per part d'aquesta societat dels seus propis instruments de patrimoni, o per altres operacions o successos el resultat dels quals és que una empresa que prèviament participava en aquella n'obté el control sense transferir contraprestació, són aplicables els criteris inclosos en la norma de registre i valoració 19a Combinacions de negocis del Pla general de comptabilitat, per a les combinacions per etapes.

2. En conseqüència, per determinar el fons de comerç o diferència negativa de consolidació, la societat dominant ha de comparar el valor raonable de la participació prèvia en la data d'adquisició amb la part proporcional que li correspongui del valor dels actius identificables adquirits i passius assumits resultant d'aplicar l'article 25.

En aquests casos, el valor raonable de la participació prèvia s'ha d'obtenir a partir de les tècniques de valoració que preveu el marc conceptual de la comptabilitat. Quan en aplicació de les tècniques esmentades no sigui possible obtenir un valor raonable fiable, la societat dominant ha de fer servir el cost consolidat de la inversió. És a dir, l'import que resultaria sobre la base del valor de la participació tenint en compte la part proporcional de les reserves i del resultat de l'exercici generat per la societat dependent, així com dels ajustos per canvis de valor i les subvencions, donacions i llegats rebuts des de la data en què es va efectuar la inversió fins a la data d'adquisició.

3. Quan la societat dominant controla la societat dependent sense participar en el seu capital, l'import dels actius identificables adquirits i passius assumits de la societat dependent s'ha d'atribuir en la seva totalitat als socis externs d'acord amb el que estableix l'article 27, sense que, per tant, escaigui el reconeixement d'un fons de comerç o diferència negativa de consolidació.

#### Subsecció 8a Mètode d'adquisició: casos particulars

#### Article 35. *Participacions indirectes.*

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

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

b) Posteriorment, s'han de realitzar les successives eliminacions inversió-patrimoni net, per l'ordre que deriva del que figura a la lletra a) anterior, tenint en compte per a la quantificació del patrimoni net que formen part d'aquest últim les «reserves en societats consolidades», i els «ajustos per canvis de valor» i les «subvencions, donacions i llegats rebuts» que en aplicació del que disposa l'article 28 hagin sorgit en les etapes anteriors.

2. Per determinar el fons de comerç que sorgeixi en cada etapa s'ha de prendre en consideració la cronologia de les participacions i l'entitat que n'informa. En conseqüència, l'eliminació inversió-patrimoni net en una dependent que al seu torn participa en un subgrup s'ha d'efectuar aplicant els criteris següents:

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

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

#### Article 36. *Participacions en el capital de la societat dominant.*

1. Les participacions en el capital de la societat dominant han de figurar en el patrimoni net, minorant els fons propis, i en cap cas es poden reconèixer com a actius financers del grup.

2. Les despeses derivades de transaccions amb instruments de patrimoni de la societat dominant, així com qualsevol resultat procedent de la seva alienació, que s'hagin registrat en el compte de pèrdues i guanys s'han d'eliminar ajustant les reserves de la societat que hagi realitzat l'operació.

#### Article 37. *Participacions recíproques entre societats dependents.*

1. En cas de participacions recíproques entre les societats dependents, s'ha de calcular el fons de comerç o diferència negativa de consolidació d'acord amb el que estableixen l'article 26 i següents, i sense que aquesta interrelació afecti el càlcul del patrimoni net.

2. Per calcular les reserves en societats consolidades procedents de societats dependents participades recíprocament, i per determinar la participació en els ajustos per canvis de valor i en les subvencions, donacions i llegats rebuts per la societat dependent, la variació del patrimoni net de cadascuna d'aquestes s'ha de calcular tenint en compte la interrelació esmentada.

3. En tot cas és necessari tenir en compte la cronologia de les participacions. Si les inversions recíproques es produeixen abans de la presa de participació de la dominant, és necessari realitzar els càlculs derivats de la interrelació que prèviament no s'havien considerat en l'elaboració de comptes consolidats anteriors. Quan la inversió recíproca es produeixi una vegada que hi hagi control, no s'ha de reconèixer cap fons de comerç ni diferència negativa de consolidació addicional, en sintonia amb el que estableix l'article 29.

#### Subsecció 9a Excepcions al mètode d'adquisició

#### Article 38. *Adquisició d'una societat dependent que no constitueix un negoci.*

1. Si es consoliden societats que no constitueixen un negoci, els elements patrimonials d'una societat dependent s'han de reflectir en els comptes anuals consolidats conforme a les regles que estableix el Pla general de comptabilitat per a l'adquisició de cadascun d'aquests, tant en la data d'incorporació al grup com en exercicis posteriors, fins a la seva alienació o disposició per una altra via.

2. En aquest cas, el valor comptable de la participació s'ha de distribuir en funció del valor raonable relatiu dels diferents actius identificables adquirits, i passius assumits, sense que escaigui el reconeixement de fons de comerç de consolidació o diferència negativa de consolidació.

3. El tractament comptable dels socis externs ha de seguir el criteri general que regulen les presents normes.

4. Si, de conformitat amb el que preveu l'article 23.2, l'adquisició es qualifica d'inversa, són aplicables els criteris que recull l'article 33 en tot el que no s'oposi al que disposen els apartats anteriors.

#### Article 39. *Transmissions de participacions entre societats del grup.*

1. Als efectes d'aquest article, s'entén per societats del grup les que formen part del grup definit en la secció 1a del capítol I d'aquestes normes.

2. En les transmissions entre societats del grup de participacions en el capital d'una altra societat d'aquest grup, no s'han d'alterar els imports de les valoracions d'elements patrimonials, ni del fons de comerç ni de la diferència negativa de consolidació preexistent, i els resultats d'aquesta operació s'han de diferir fins que es realitzin davant de tercers. S'entén realitzat davant de tercers quan s'alienin o la societat dependent deixi de formar part del grup.

3. El resultat que s'ha de diferir és el que resultaria sobre la base del valor de la participació en la data de transmissió tenint en compte la part proporcional de les reserves i del resultat de l'exercici generat per la societat dependent, així com dels ajustos per canvis de valor i les subvencions, donacions i llegats rebuts des de la data d'adquisició. A aquest efecte, el benefici o la pèrdua reconegut en els comptes anuals individuals de la societat que aliena la participació s'ha d'ajustar d'acord amb els criteris següents:

a) L'import que tingui l'origen en les reserves en societats consolidades generades des de la data d'adquisició s'ha de reconèixer com a reserves de la societat que aliena la participació.

b) L'import que tingui l'origen en els ingressos i les despeses generats per la dependent en l'exercici fins a la data en què es produeix la transmissió ha de figurar segons la seva naturalesa.

c) L'import que tingui l'origen en els ingressos i les despeses reconeguts directament en el patrimoni net de la societat dependent des de la data d'adquisició, pendents d'imputar al compte de pèrdues i guanys consolidats, han de figurar en les subagrupacions A-2) i A-3) del balanç consolidat d'acord amb la seva naturalesa.

d) El benefici o la pèrdua que subsisteixi s'ha d'eliminar contra la participació en la societat dependent que ha estat objecte de transmissió.

Si s'escau, és aplicable el que disposa l'article 29 respecte a la variació efectiva en el percentatge de participació del grup en la societat esmentada.

#### Article 40. *Combinacions de negocis entre empreses del grup.*

1. Si una societat que constitueix un negoci adquireix la condició de societat dependent en virtut d'una operació d'aportació no dinerària o d'una escissió, la integració dels actius identificables i passius assumits en els comptes consolidats s'ha de realitzar pels valors comptables que tinguin en els comptes anuals individuals, si, amb caràcter previ a adquirir aquesta condició, aquesta societat, i la societat dominant, es trobaven sota control comú o direcció única, d'acord amb el que estableix la norma d'elaboració dels comptes anuals 13a Empreses del grup, multigrup i associades del Pla general de comptabilitat.

2. En els supòsits de participació indirecta, si la societat dominant d'un subgrup formula comptes anuals consolidats, els actius identificables i passius assumits que constitueixin un negoci s'han de valorar pels valors que tinguin en els comptes anuals consolidats del grup o subgrup més gran en el qual s'integrin els elements patrimonials esmentats, la societat dominant del qual sigui espanyola, sempre que la vinculació dominant-dependent s'hagi produït en virtut d'una aportació no dinerària o escissió dels instruments de patrimoni de la dependent. En el supòsit que aquesta societat estigui dispensada de l'obligació de consolidar, s'han de prendre els valors existents abans de realitzar-se l'operació en els comptes anuals individuals.

## Subsecció 10a Eliminacions de partides intragrup i resultats

Als efectes d'aquesta secció, s'entén per societats del grup les que formen part del grup definit en la secció 1a del capítol I d'aquestes normes.

### Article 41. *Eliminació de partides intragrup.*

1. S'han d'eliminar del tot en els comptes anuals consolidats les partides intragrup, una vegada realitzats els ajustos que escaiguin d'acord amb el que disposen els articles 16 a 19.

2. S'entén per partides intragrup els crèdits i deutes, ingressos i despeses i fluxos d'efectiu entre societats del grup, sense perjudici del que preveu per als dividendes l'article 49.

### Article 42. *Eliminació de resultats per operacions internes.*

1. S'entén per operacions internes les realitzades entre dues societats del grup des del moment en què les dues societats en van passar a formar part. Als efectes d'aquesta subsecció, s'entén per resultats tant els recollits en el compte de pèrdues i guanys com els ingressos i les despeses imputats directament al patrimoni net, d'acord amb el que preveu el Pla general de comptabilitat.

2. La totalitat del resultat produït per les operacions internes s'ha d'eliminar i s'ha de diferir fins que es realitzi davant de tercers aliens al grup. Els resultats que s'han de diferir són tant els de l'exercici com els d'exercicis anteriors produïts des de la data d'adquisició.

No obstant això, les pèrdues produïdes en operacions internes poden indicar l'existència d'un deteriorament en el valor, que n'exigiria, si s'escau, el reconeixement en els comptes anuals consolidats. De la mateixa manera, el benefici produït en transaccions internes pot indicar l'existència d'una recuperació en el deteriorament de valor de l'actiu objecte de transacció que prèviament hagi estat registrat. Si s'escau, els dos conceptes s'han de presentar en els comptes anuals consolidats de conformitat amb la seva naturalesa.

3. S'ha d'aplicar el que disposen els apartats anteriors en els casos en què un tercer actüi en nom propi i per compte d'una societat del grup.

4. Els resultats s'han de considerar realitzats davant de tercers d'acord amb el que estableixen els articles 43 a 47 o quan una de les societats participants en l'operació interna deixi de formar part del grup, sempre que l'actiu que incorpora el resultat no hi romangui. La imputació de resultats al compte de pèrdues i guanys consolidat o, si s'escau, a l'estat d'ingressos i despeses reconeguts consolidat ha de figurar, en el cas que correspongui, com un import més alt o menys alt en les partides que escaigui.

5. Si algun element patrimonial és objecte, als efectes de la formulació dels comptes anuals consolidats, d'un ajust de valor, l'amortització, les pèrdues per deteriorament i els resultats d'alienació o baixa en balanç s'han de calcular, en els comptes anuals consolidats, sobre la base del seu valor ajustat.

6. D'acord amb el que estableix l'article 41, s'han d'eliminar en els comptes anuals consolidats les pèrdues per deteriorament corresponents a elements de l'actiu que hagin estat objecte d'eliminació de resultats per operacions internes. També s'han d'eliminar les provisions derivades de garanties o similars atorgades a favor d'altres empreses del grup. Les dues eliminacions donen lloc a l'ajust corresponent en resultats.

7. L'eliminació de resultats per operacions internes realitzada en l'exercici afecta la xifra de resultats consolidats, o l'import total d'ingressos i despeses imputats directament al patrimoni net, mentre que l'eliminació de resultats per operacions internes d'exercicis anteriors modifica l'import del patrimoni net, i afecta les reserves, els ajustos per canvis de valor o les subvencions, donacions i llegats rebuts, que estan pendents d'imputar al compte de pèrdues i guanys.

8. L'ajust en resultats, en guanys i pèrdues imputades directament al patrimoni net, i en altres partides de patrimoni net, afecta la societat que alieni el bé o presti el servei i, per tant, l'import assignable als socis externs de la societat esmentada.

9. La classificació dels elements patrimonials, ingressos, despeses i fluxos d'efectiu s'ha de realitzar des del punt de vista del grup, sense que resultin modificats per les operacions internes. En cas que l'operació interna coincideixi amb un canvi d'afectació des del punt de vista del grup, aquest canvi d'afectació s'ha de reflectir en els comptes anuals consolidats d'acord amb les regles establertes a aquest efecte en el Pla general de comptabilitat, en particular d'acord amb el que assenyalen els articles següents.

10. Les referències que en els articles d'aquesta subsecció es realitzen a l'immobilitzat o a les inversions immobiliàries també són aplicables als actius no corrents mantinguts per a la venda.

11. Els apartats anteriors s'han d'aplicar tenint en compte la situació del grup de societats com a subjecte comptable.

#### Article 43. *Eliminació de resultats per operacions internes d'existències.*

1. Es consideren operacions internes d'existències totes aquelles en què una societat del grup compra existències a una altra que també és del grup, amb independència que per en la societat que ven constitueixin existències, immobilitzat o inversions immobiliàries.

2. Els resultats produïts en aquestes operacions s'han de diferir, fins a l'exercici en què es realitzin, d'acord amb les regles següents:

a) L'import a diferir ha de ser igual a la diferència entre el valor comptable i el preu de venda.

b) El resultat s'entén realitzat quan s'alienin a tercers les mercaderies adquirides o els productes dels quals formin part les existències adquirides.

Si es tracta de pèrdues, el resultat també s'ha d'entendre realitzat quan hi hagi un deteriorament respecte del valor comptable de les existències i fins al límit d'aquest deteriorament. A aquests efectes, s'ha de registrar la pèrdua corresponent per deteriorament.

c) Quan les existències adquirides s'integrin, com a cost, en immobilitzats o inversions immobiliàries, s'han d'aplicar les normes de l'article 44.

3. Quan com a conseqüència d'una operació interna quedi afectat un element de l'immobilitzat o de les inversions immobiliàries com a existències, aquest canvi d'afectació ha de figurar en el compte de pèrdues i guanys consolidat en una partida específica «actius transformats en existències», per l'import del cost, net dels resultats interns.

#### Article 44. *Eliminació de resultats per operacions internes d'immobilitzat o d'inversions immobiliàries.*

1. Es consideren operacions internes d'immobilitzat o d'inversions immobiliàries totes aquelles en què una societat del grup compra aquests elements a una altra que també és del grup, amb independència que per a la societat que ven constitueixin immobilitzat, inversions immobiliàries o existències.

2. Els resultats produïts en aquestes operacions s'han de diferir, fins a l'exercici en què es realitzin, d'acord amb les regles següents:

a) L'import a diferir ha de ser igual a la diferència entre el valor comptable i el preu de venda.

b) El resultat s'entén realitzat quan:

b.1) S'alieni a tercers l'actiu adquirit.

b.2) S'alieni a tercers un altre actiu, al qual s'hagi incorporat com a cost l'amortització de l'actiu adquirit.

b.3) En cas que l'amortització no s'incorpori com a cost d'un actiu, el resultat s'ha d'entendre realitzat en proporció a l'amortització, deteriorament o baixa en balanç de cada exercici.

b.4) Si es tracta de pèrdues, el resultat també s'ha d'entendre realitzat quan hi hagi un deteriorament de valor respecte del valor comptable dels immobilitzats o inversions immobiliàries i fins al límit d'aquest deteriorament. A aquests efectes, s'ha de registrar la pèrdua corresponent per deteriorament.

Quan l'amortització de l'actiu s'incorpori a les existències com a cost, s'han d'aplicar les normes de l'article 43.

3. Quan com a conseqüència d'una operació interna quedin afectades les existències com un element de l'immobilitzat o inversió immobiliària, aquest canvi d'afectació ha de figurar en el compte de pèrdues i guanys consolidat en la partida «Treballs realitzats pel grup per al seu actiu», per l'import del cost, net dels resultats interns.

#### Article 45. *Eliminació de resultats per operacions internes de serveis.*

1. Es consideren operacions internes de serveis totes aquelles en què una societat del grup adquireixi serveis a una altra que també és del grup, inclosos els financers.

2. Quan els serveis adquirits s'incorporin com a cost d'un actiu, els resultats produïts en aquestes operacions s'han de diferir fins a l'exercici en què es realitzin, d'acord amb les regles següents:

a) L'import a diferir ha de ser igual a la diferència entre el preu d'adquisició o cost de producció i el preu de venda.

b) El resultat s'entén realitzat d'acord amb el que disposen els articles 43 i 44.

Si es tracta de pèrdues, el resultat també s'ha d'entendre realitzat quan hi hagi un deteriorament de valor respecte del preu d'adquisició o cost de producció dels actius, eventualment net d'amortitzacions, i fins al límit d'aquest deteriorament. A aquests efectes s'ha de registrar la pèrdua corresponent per deteriorament.

3. Quan aquests serveis s'incorporin com a cost d'un element d'immobilitzat o inversió immobiliària, s'han de registrar en el compte de pèrdues i guanys consolidat en la partida «Treballs realitzats pel grup per al seu actiu», per l'import del cost, net dels resultats interns.

#### Article 46. *Eliminació de resultats per operacions internes d'actius financers.*

1. Es consideren operacions internes d'actius financers totes aquelles en què una societat del grup adquireixi actius financers a una altra que també és del grup, excloses les participacions en el capital de societats del grup que regula l'article 39, que s'han de comptabilitzar d'acord amb el que preveu el dit article.

2. Els resultats produïts en aquestes operacions s'han de diferir, si s'escau, fins a l'exercici en què es realitzin, d'acord amb les regles següents:

a) L'import a diferir ha de ser igual a la diferència entre el valor comptable i el preu de venda.

b) El resultat s'entén realitzat quan aquests actius financers s'alienin a tercers.

Si es tracta de pèrdues, el resultat també s'ha d'entendre realitzat quan hi hagi un deteriorament de valor respecte del valor comptable dels actius i fins al límit d'aquest deteriorament. A aquests efectes s'ha de registrar la pèrdua corresponent per deteriorament.

#### Article 47. *Reclassificació i eliminació de resultats per aplicació d'ajustos per canvis de valor i el reconeixement de subvencions en el patrimoni net.*

1. No obstant el que estableixen els articles anteriors, en el cas que en els comptes consolidats s'apliqui el valor raonable a l'element patrimonial objecte de l'operació interna, el resultat intern s'ha de reclassificar, si s'escau, en l'import de la variació de valor raonable, en la partida corresponent de patrimoni net.

2. En tot cas, s'han d'eliminar els resultats comptabilitzats per les societats adquirides derivats de transferències al compte de pèrdues i guanys des de comptes de patrimoni net, pels imports de les subagrupacions del balanç «Ajustos per canvis de valor» i «Subvencions, donacions i llegats rebuts» existents en la data d'adquisició. Aquests resultats s'han de considerar integrats en les partides de patrimoni net de les quals procedeixin, als efectes de determinar l'excés o defecte de patrimoni net que preveu l'apartat u de l'article 28.

Article 48. *Adquisició a tercers de passius financers emesos pel grup.*

1. A l'exclusiu efecte de la formulació dels comptes consolidats, en l'adquisició a tercers de passius financers emesos per societats del grup s'ha de registrar un resultat.

2. El resultat s'ha de determinar, si s'escau, per la diferència entre el valor comptable del passiu en la data d'adquisició i el seu preu d'adquisició.

3. El resultat determinat conforme al que preveuen els apartats anteriors ha de figurar en el compte de pèrdues i guanys consolidat sota la denominació «beneficis per operacions amb passius financers del grup» o «pèrdues per operacions amb passius financers del grup», segons correspongui.

4. S'han d'eliminar els ajustos, per aplicació del valor raonable o per qualsevol altre concepte, registrats amb posterioritat a l'adquisició a tercers d'aquests actius.

5. En el cas d'adquisició a tercers d'instruments financers compostos emesos per societats del grup, pel component de passiu financer s'ha de procedir segons el que estableix aquest article, mentre que el component de patrimoni net s'ha de tractar d'acord amb la seva naturalesa.

Article 49. *Eliminació de dividends interns.*

1. Es consideren dividends interns els registrats com a ingressos de l'exercici d'una societat del grup que hagin estat distribuïts per una altra de pertanyent al mateix grup.

2. Aquests dividends s'han d'eliminar, i s'han de considerar reserves de la societat perceptora.

3. Quan es tracti de dividends a compte, s'han d'eliminar contra la partida de patrimoni que n'és representativa en la societat que els va distribuir.

## CAPÍTOL IV

### **Mètode d'integració proporcional i procediment de posada en equivalència**

#### *Secció 1a Mètode d'integració proporcional*

Article 50. *Definició del mètode.*

1. L'aplicació del mètode d'integració proporcional consisteix a incorporar als comptes anuals consolidats la porció d'actius, passius, despeses, ingressos, fluxos d'efectiu i altres partides dels comptes anuals de la societat multigrup corresponent al percentatge que del seu patrimoni net posseeixin les societats del grup, sense perjudici de les homogeneïtzacions prèvies i dels ajustos i les eliminacions que siguin pertinents, descrits en el capítol III.

2. Els comptes de la societat multigrup a incorporar per aplicació de l'apartat anterior són els comptes anuals consolidats d'aquesta societat. En el supòsit que aquests comptes no es formulin, a l'empara de qualsevol dels motius de dispensa que preveuen les normes de consolidació, s'han de prendre els comptes anuals individuals.

Article 51. *Criteris aplicables.*

1. Per efectuar la integració proporcional s'han de tenir en compte, amb les adaptacions necessàries, les regles que estableixen els articles 16 a 49 relatives al mètode d'integració global, tenint en compte el següent:



a) L'agregació en els comptes consolidats de les diferents partides dels comptes anuals de la societat multigrup s'ha de dur a terme en la proporció que representi la participació de les societats del grup en el patrimoni net d'aquella.

b) Els crèdits i dèbits, els ingressos i despeses, fluxos d'efectiu i els resultats per operacions amb les societats multigrup s'han d'eliminar en la proporció que indica la lletra anterior. Les diferències que no s'hagin pogut eliminar han de figurar en partides independents dels comptes anuals consolidats.

c) No ha de figurar en els comptes consolidats cap partida corresponent a socis externs de la societat multigrup.

d) En cas que les aportacions no monetàries realitzades per societats del grup en la societat multigrup hagin generat pèrdues o guanys, en els comptes consolidats només s'hi ha de reconèixer la porció corresponent al capital posseït pels altres partícips en la societat multigrup. Aquestes pèrdues o guanys s'han d'eliminar ajustant el valor de l'actiu corresponent. S'ha de reconèixer l'import de qualsevol pèrdua quan l'operació hagi posat de manifest un deteriorament de valor dels actius transferits.

e) En cas que les societats del grup efectuïn aportacions no monetàries de negocis en la societat multigrup, s'ha de considerar el que estableix l'article 31 anterior.

2. Si hi ha participacions prèvies, per determinar el cost de la inversió en la societat multigrup, s'ha de considerar el cost de cadascuna de les transaccions individuals.

3. Quan abans de l'aplicació d'aquest mètode s'hagi aplicat el procediment de posada en equivalència, cal atènyer-se al que disposa l'article 58.5.

4. En cas que la primera aplicació del mètode d'integració proporcional es produeixi com a conseqüència d'una disposició parcial amb pèrdua de control d'una societat dependent, és aplicable el que indica l'article 31.b).

5. Amb caràcter previ a l'aplicació dels criteris que recullen els apartats anteriors, s'ha de dur a terme una anàlisi adequada del fons econòmic dels acords assolits amb els altres socis o propietaris de la societat multigrup. Si com a conseqüència d'aquesta anàlisi es conclou que l'entitat, en essència, constitueix una explotació o un actiu controlat de manera conjunta, en els termes descrits en la norma de registre i valoració 20a Negocis conjunts del Pla general de comptabilitat, el seu tractament comptable s'ha d'ajustar al que preveu la norma esmentada.

## *Secció 2a Procediment de posada en equivalència*

### *Article 52. Descripció del procediment.*

1. Segons el procediment de posada en equivalència, o mètode de la participació, la inversió en una societat s'ha de registrar inicialment en el cost, d'acord amb el que disposa l'article 54, i s'ha d'incrementar o disminuir posteriorment per tal de reconèixer el percentatge que correspon a l'inversor en la variació del patrimoni net produït en l'entitat participada, després de la data d'adquisició, una vegada ajustat d'acord amb el que preveu l'article 55.

2. Quan a una societat se li apliqui el procediment de posada en equivalència, els comptes de la societat a considerar, a l'efecte de l'aplicació del que disposen els articles següents, han de ser els seus comptes anuals consolidats. En el supòsit que aquests comptes no es formulin, a l'empara de qualsevol dels motius de dispensa que preveuen les normes de consolidació, s'han de prendre els comptes anuals individuals.

### *Article 53. Homogeneïtzació de la informació.*

1. Si la societat participada utilitza criteris de valoració diferents dels del grup, s'han d'efectuar els ajustos necessaris, prèviament a la posada en equivalència, en els termes que preveu l'article 17, en el cas que aquestes diferències siguin significatives i sempre que es pugui disposar de la informació necessària.

2. Els comptes anuals de l'empresa participada s'han de referir a la mateixa data que els comptes anuals consolidats. A aquests efectes, s'ha d'aplicar l'apartat 2 de l'article 16.

També és aplicable l'apartat 3 del dit article, sempre que es pugui obtenir la informació necessària.

#### Article 54. *Primera aplicació del procediment de posada en equivalència.*

1. Quan s'apliqui per primera vegada el procediment de posada en equivalència, la participació en la societat s'ha de valorar en el balanç consolidat per l'import que el percentatge d'inversió de les societats del grup representi sobre el patrimoni net de la societat, una vegada realitzats els ajustos que preveu l'article 25, circumstància que exigeix reconèixer la inversió pel seu cost, excepte en el supòsit excepcional que regula el segon paràgraf de l'apartat 2 d'aquest article.

Aquest import ha de figurar en l'actiu del balanç consolidat sota la denominació «participacions posades en equivalència».

Si hi ha participacions prèvies, per determinar el cost de la inversió en la societat posada en equivalència, s'ha de considerar el cost de cadascuna de les transaccions individuals.

En cas que la primera aplicació del procediment de posada en equivalència es produeixi com a conseqüència d'una disposició parcial amb pèrdua de control d'una societat dependent, és aplicable el que indica l'article 31.b). Quan prèviament a l'aplicació d'aquest procediment s'hagi aplicat el mètode d'integració proporcional, cal atènyer-se al que disposa l'article 58.6.

2. Si la diferència entre l'import a què la participació estava comptabilitzada en els comptes individuals i el valor a què s'ha fet referència en l'apartat anterior és positiva, el fons de comerç posat de manifest s'ha d'incloure en l'import comptable de la inversió recollit en la partida «Participacions posades en equivalència» i se n'ha d'informar en la memòria.

En el supòsit excepcional que aquesta diferència sigui negativa, s'ha de reconèixer en el compte de pèrdues i guanys consolidat com un resultat positiu en la partida «Diferència negativa de consolidació de societats posades en equivalència». No obstant això, abans de reconèixer aquest ingrés s'han de tornar a avaluar els imports descrits en l'apartat 1 d'aquest article.

3. Els resultats generats per la societat posada en equivalència s'han de reconèixer des de la data en què s'adquireix la influència significativa o, en el cas de societats multigrup, el control conjunt.

#### Article 55. *Ajustos al valor inicial de la participació.*

1. El valor comptable en el balanç consolidat de la participació en la societat s'ha de modificar, augmentant-lo o disminuint-lo, en la proporció que correspongui a les societats del grup, per les variacions experimentades en el patrimoni net de la societat participada des de la valoració inicial, una vegada eliminada la proporció procedent dels resultats no realitzats generats en transaccions entre la societat esmentada i les societats del grup.

Aquestes eliminacions de resultats han d'incloure tant les procedents de transaccions en què la societat és transmissor com aquelles en què hi actua com a adquirent. Les eliminacions esmentades s'han de realitzar conforme al que disposen els articles 42 a 47, si bé han d'afectar exclusivament el percentatge que sobre els resultats de la participada correspongui a les societats del grup i en la mesura que es pugui obtenir la informació necessària per a això.

Quan l'eliminació tingui l'origen en una transacció realitzada amb una societat inclosa en el perímetre de la consolidació per integració global, la contrapartida de l'eliminació de resultats a què es refereix l'apartat anterior ha de ser la mateixa participació en la societat posada en equivalència.

2. El valor més elevat, si s'escau, atribuït a la participació com a conseqüència dels ajustos que preveu l'article 25, s'ha de reduir en exercicis posteriors, amb càrrec als resultats consolidats o a una altra partida de patrimoni net que correspongui i a mesura que es depreciïn, siguin baixa o s'alienin a tercers els elements patrimonials corresponents. De la mateixa manera, és procedent fer el càrrec a resultats consolidats quan es produeixin

pèrdues per deteriorament del valor prèviament reconegut d'elements patrimonials de la societat participada, amb el límit de la plusvàlua que tinguin assignada en la data de primera posada en equivalència.

3. En cada exercici posterior a la primera aplicació del procediment:

a) Les variacions en el valor de la participació corresponents a resultats de l'exercici de la participada han de formar part dels resultats consolidats, i han de figurar de manera explícita en el compte de pèrdues i guanys consolidat, sota la denominació «Participació en beneficis (pèrdues) de societats posades en equivalència».

b) Tanmateix, en cas que la societat participada incorri en pèrdues, la reducció del compte representatiu de la inversió ha de tenir com a límit el mateix valor comptable de la participació calculat per posada en equivalència, llevat que hi hagi altres partides que formin part de la inversió neta de l'inversor en la societat participada, tal com l'esmentada inversió es defineix a l'article 64.2). En aquest cas, l'excés de les pèrdues sobre la inversió en instruments de patrimoni, s'ha d'aplicar a les altres partides que formin part de la inversió neta en ordre invers a la prioritat en la liquidació.

Una vegada que s'hagi reduït a zero el valor de la participació, les pèrdues addicionals, i el passiu corresponent, s'han de reconèixer en la mesura que s'hagi incorregut en obligacions legals, contractuals, implícites o tàcites, o bé si el grup de societats ha efectuat pagaments en nom de la societat participada.

Si la societat participada obté guanys amb posterioritat, aquests s'han de reconèixer en comptes anuals consolidats quan arribin a l'import de les pèrdues no reconegudes.

Els ingressos i les despeses de la societat participada que no s'hagin reconegut en pèrdues i guanys s'han de tractar de manera anàloga a aquests.

c) Les variacions en el valor de la participació corresponents a altres variacions del patrimoni net, ja sigui per canvis en el patrimoni net de la societat participada que aquesta no hagi reconegut en el seu resultat de l'exercici, o reserves generades procedents de resultats d'exercicis anteriors, s'han de mostrar en els epígrafs o subagrupacions corresponents del patrimoni net conforme a la seva naturalesa.

d) Els beneficis distribuïts per la societat participada comptabilitzats com a ingressos s'han d'eliminar, i s'han de considerar reserves de la societat que posseeixi la participació. Quan es tracti de dividends a compte, s'ha de reduir el valor comptable de la participació amb càrrec als resultats de la societat que els hagi rebut.

4. Quan hi hagi drets de vot potencials, les proporcions en el resultat de l'exercici i en canvis en el patrimoni net de la societat posada en equivalència s'han de determinar a partir de la participació efectiva en la propietat que hi hagi en aquell moment, que no ha de tenir en compte el possible exercici o conversió dels drets de vot potencials.

#### Article 56. *Modificació de la participació.*

1. En una nova adquisició de participacions en la societat posada en equivalència, la inversió addicional i el nou fons de comerç o diferència negativa de consolidació s'han de determinar de la mateixa manera que la primera inversió i en els percentatges sobre el patrimoni net que correspongui a aquesta inversió. Si, en relació amb una mateixa participada, sorgeix un fons de comerç i una diferència negativa de consolidació, la diferència negativa s'ha de reduir fins al límit del fons de comerç implícit.

2. En una reducció de la inversió amb disminució de la participació en la societat, en la que tanmateix es mantingui la influència significativa, la partida representativa de la inversió s'ha de valorar aplicant les regles que estableixen els articles anteriors, pels imports que corresponguin al percentatge de participació que es reté. El resultat derivat de l'operació s'ha d'ajustar per les imputacions a resultats consolidats anteriors a l'alienació motivades per:

a) Els resultats obtinguts per la societat participada.

b) L'aplicació del valor raonable als elements patrimonials de la societat participada en la data de primera posada en equivalència.

c) Els ajustos de valor imputats directament a patrimoni net que es corresponguin amb la reducció en el percentatge de participació.

3. Quan una nova adquisició de participacions en la societat no impliqui un augment en el percentatge de participació, no s'ha de modificar el fons de comerç de consolidació calculat de forma implícita ni, si s'escau, la diferència negativa de consolidació.

Quan una reducció de participacions en la societat no impliqui una reducció en el percentatge de participació, s'ha de reduir el valor de la partida representativa de la inversió i de les reserves en societats posades en equivalència en l'import obtingut com a conseqüència de la reducció, i s'ha d'eliminar el resultat que, si s'escau, hagi registrat la societat inversora.

4. Si l'augment o la reducció del percentatge de participació sense que es produeixi una inversió addicional o una desinversió implica la modificació del valor de les participacions en la societat participada, s'ha de reconèixer el resultat corresponent en la partida «Participació en beneficis (pèrdues) de societats posades en equivalència» del compte de pèrdues i guanys consolidat.

En la memòria dels comptes anuals s'ha d'informar d'aquest resultat amb el desglossament adequat.

#### Article 57. *Pèrdues per deteriorament del valor.*

1. Una vegada que s'hagi aplicat el procediment de posada en equivalència i s'hagin reconegut les pèrdues de la societat participada d'acord amb l'article 55, l'inversor ha d'aplicar en els comptes consolidats el que estableix l'apartat 2.5.3 de la norma de registre i valoració 9a Instruments financers del Pla general de comptabilitat, per determinar si és necessari reconèixer pèrdues per deteriorament addicionals respecte a la inversió neta que tingui en la societat participada.

2. L'anàlisi del deteriorament del fons de comerç no s'ha de portar a terme de forma separada, sinó en funció del que preveu l'apartat anterior. Les pèrdues per deteriorament no s'han d'assignar a cap actiu concret, inclòs el fons de comerç de consolidació, que formi part del valor comptable de la inversió en la participada. Per tant, les reversions d'aquestes pèrdues per deteriorament s'han de reconèixer d'acord amb el que disposa la dita norma de registre i valoració 9a.

L'import recuperable d'una inversió en una societat associada s'ha de valorar per a cada participació, llevat que l'associada no generi fluxos de caixa que siguin en gran mesura independents dels d'altres actius de l'entitat.

#### Secció 3a *Pèrdua de la condició de societat associada o multigrup*

#### Article 58. *Pèrdua de la condició de societat associada o multigrup.*

1. S'ha de deixar d'aplicar el procediment de posada en equivalència des de la data en què deixi d'existir influència significativa, en el cas de les societats associades, o control conjunt, en el cas de les societats multigrup.

2. Si s'escau, s'ha de considerar el registre específic aplicable a les societats associades o multigrup que es qualifiquin de grups alienables mantinguts per a la venda d'acord amb el que estableix l'article 14 de la present norma.

3. Si després de la pèrdua de la condició de societat multigrup o associada es manté una participació en el seu patrimoni, sense que aquesta pertanyi al perímetre de la consolidació, s'ha de valorar conforme al que disposa la norma de registre i valoració 9a del Pla general de comptabilitat, considerant que el seu cost és el valor comptable consolidat en la data en què deixen de pertànyer al perímetre de la consolidació.

4. En els casos en què l'empresa associada o multigrup passi a ser dependent, s'ha de procedir de conformitat amb el que estableixen els articles 22 a 26.

5. Si l'empresa associada passa a tenir la qualificació de multigrup i s'aplica el mètode d'integració proporcional, s'han de seguir els criteris que recull l'article 51, i s'han de mantenir en el balanç les partides de patrimoni net atribuïbles a la participació prèvia.

6. Si l'empresa multigrup que es consolidava pel mètode d'integració proporcional passa a tenir la qualificació d'associada, s'ha d'aplicar la posada en equivalència inicialment a partir dels actius i passius consolidats atribuïbles a aquesta participació, i s'han de mantenir en el balanç les partides de patrimoni net atribuïbles a la participació retinguda.

## CAPÍTOL V

### Altres normes aplicables a la consolidació

#### *Secció 1a Conversió de comptes anuals en moneda estrangera*

##### Article 59. *Moneda funcional.*

1. La moneda funcional és la moneda de l'entorn econòmic principal en què opera l'empresa. És a dir, la moneda de l'entorn en què l'empresa genera i utilitza l'efectiu.

Per determinar la moneda funcional s'han de considerar de manera prioritària els factors següents:

a) La moneda que influeixi fonamentalment en els preus de venda dels béns i serveis, circumstància que motiva que amb freqüència sigui la moneda en la qual es denominin i liquidin els preus dels seus productes.

b) La moneda del país les forces competitives i regulacions del qual determinin fonamentalment els preus de venda dels seus béns i serveis.

c) La moneda que influeixi fonamentalment en els costos de mà d'obra, dels materials i altres costos en que s'hagi incorregut per la producció de béns o el subministrament de serveis, que amb freqüència és la moneda en la qual es denominin i liquidin els costos esmentats.

Adicionalment, els aspectes següents poden subministrar evidència addicional sobre quina és la moneda funcional, en els supòsits en què amb l'aplicació dels factors anteriors no s'hagi assolit una conclusió clara sobre això:

a) La moneda en la qual es generen els fons de les activitats de finançament, és a dir, la que correspon als instruments de deute i patrimoni net emesos.

b) La moneda en què es mantenen els imports cobrats per les activitats d'exploració.

Es presumeix, llevat de prova en contra, que la moneda funcional de les empreses domiciliades a Espanya és l'euro.

2. Per decidir si la moneda funcional d'una societat del perímetre de consolidació és la mateixa que la de la societat obligada a consolidar, també s'han de considerar els factors següents:

a) Si les activitats es porten a terme amb un grau significatiu d'autonomia, o per contra són una extensió de les activitats de la societat dominant.

b) Si la proporció que representen les transaccions entre la societat que es consolida i la societat dominant és reduïda, o per contra és elevada.

c) Si els fluxos d'efectiu de la societat que es consolida afecten directament els fluxos d'efectiu de la societat dominant i estan disponibles per ser-li remesos.

d) Si els fluxos d'efectiu de les activitats de la societat que es consolida són suficients per atendre les obligacions per deutes presents i futurs que sorgeixen en el curs normal de l'activitat.

3. La moneda funcional reflecteix les transaccions, successos i condicions que són subjacents i són rellevants per a aquesta, per la qual cosa una vegada definida la moneda funcional no s'ha de canviar llevat que es produeixi un canvi en aquestes transaccions, successos o condicions. En aquest últim cas, s'han d'aplicar els procediments de conversió a la nova moneda funcional de manera prospectiva des de la data de canvi.

4. Sense perjudici del que disposa l'article 61, si alguna de les societats del perímetre de consolidació no ha preparat els comptes anuals en la seva moneda funcional, segons el que preveu la norma de registre i valoració 11a Moneda estrangera del Pla general de comptabilitat, aquests comptes s'han d'elaborar prèviament en referència a la moneda funcional.

Article 60. *Moneda de presentació.*

1. La moneda de presentació és la moneda en què es formulen els comptes anuals.
2. D'acord amb el que disposa l'article 44.5 del Codi de comerç, els comptes anuals consolidats s'han de formular expressant els valors en euros.

Article 61. *Conversió d'estats financers en moneda funcional diferent de la moneda de presentació.*

1. La conversió dels comptes anuals d'una societat la moneda funcional de la qual sigui diferent de l'euro s'ha de dur a terme d'acord amb les regles següents:

- a) Els actius i passius s'han de convertir al tipus de canvi de tancament. S'entén per tipus de canvi de tancament el tipus de canvi mitjà de comptat existent en aquesta data.
- b) Les partides de patrimoni net, inclòs el resultat de l'exercici, s'han de convertir al tipus de canvi històric.
- c) La diferència entre l'import net dels actius i passius i les partides de patrimoni net s'ha de recollir en un epígraf del patrimoni net, sota la denominació «diferència de conversió», si s'escau, neta de l'efecte impositiu, i una vegada deduïda la part de la diferència esmentada que correspongui als socis externs.

2. A l'efecte de l'apartat anterior, s'ha de considerar tipus de canvi històric:

- a) Per a les partides de patrimoni net existents en la data d'adquisició de les participacions que es consoliden: el tipus de canvi a la data de la transacció.
- b) En el cas d'ingressos i despeses, inclosos els reconeguts en el patrimoni net: el tipus de canvi a la data en què es va produir cada transacció. En particular, la transferència al compte de pèrdues i guanys o al valor comptable d'actius i passius no financers, d'ingressos i despeses reconeguts en el patrimoni net s'ha d'efectuar de conformitat amb els tipus de canvi històrics als quals es van reconèixer aquests ingressos i despeses. No obstant això, es pot utilitzar un tipus mitjà ponderat del període (com a màxim mensual), representatiu dels tipus de canvi existents en les dates de les transaccions, sempre que aquests no hagin variat de manera significativa.
- c) Reserves generades després de les dates de transacció com a conseqüència de resultats no distribuïts: el tipus de canvi efectiu resultant de convertir les despeses i els ingressos que van produir aquestes reserves.

3. El fons de comerç de consolidació i els ajustos als valors raonables d'actius i passius derivats de l'aplicació del mètode d'adquisició s'han de considerar elements de la societat adquirida, i s'han de convertir, per tant, al tipus de canvi de tancament.

4. Quan el negoci adquirit estigui compost per negocis en diferents monedes funcionals, el procés d'assignació de valors a actius i passius, així com el fons de comerç resultant, s'ha de realitzar per a cada una de les monedes funcionals esmentades, de manera que tant els actius i passius ajustats com el fons de comerç han de quedar identificats a escala dels negocis de cada moneda funcional, com a actius i passius de cadascun d'aquests.

5. Els càlculs necessaris per determinar el valor recuperable del fons de comerç s'han de realitzar considerant que els fluxos d'efectiu es produeixen en la moneda funcional de cada unitat generadora de fluxos d'efectiu. L'import que s'hagi assignat a un grup d'unitats generadores d'efectiu s'ha de calcular utilitzant la moneda funcional de la societat inversora.

6. Els socis externs s'han de convertir al tipus de canvi històric. D'acord amb la lletra c) de l'apartat 1 d'aquest article, la diferència de conversió que els és atribuïble, si s'escau, neta de l'efecte impositiu, s'ha de reconèixer en la partida socis externs del balanç consolidat.

7. La diferència de conversió comptabilitzada en l'estat consolidat d'ingressos i despeses s'ha de reconèixer en el compte de pèrdues i guanys consolidat del període en què s'alieni o es liquidi per una altra via la inversió en la societat consolidada d'acord amb els criteris inclosos a l'article 66.

8. Els fluxos d'efectiu s'han de convertir al tipus de canvi de la data en què es va produir cada transacció o utilitzant un tipus de canvi mitjà ponderat del període (com a màxim mensual) sempre que no hi hagi variacions significatives. En l'estat de fluxos d'efectiu consolidat, s'hi ha d'incloure una partida que reculli l'efecte en el saldo final d'efectiu de les variacions en el tipus de canvi. Aquest import s'ha de presentar al marge dels fluxos procedents de les activitats d'explotació, d'inversió i de finançament.

9. En cas que s'integrin en la consolidació comptes anuals la data de tancament dels quals sigui diferent de la data a la qual es refereixin els comptes anuals consolidats, els tipus de canvi aplicables per a la seva conversió han de ser els corresponents al període al qual es refereixin els comptes anuals de la societat estrangera, sense perjudici dels ajustos que siguin procedents en aplicació del que disposa l'article 16, en el cas que entre la data de tancament de la societat estrangera i la del grup es produeixi una variació significativa en el tipus de canvi aplicable.

*Article 62. Conversió a euros de comptes anuals amb monedes d'economies afectades per altes taxes d'inflació.*

1. Es considera que hi ha altes taxes d'inflació quan es donin determinades característiques en l'entorn econòmic d'un país, entre les quals s'inclouen, de manera no exhaustiva, les següents:

- La taxa acumulativa d'inflació en tres anys s'aproximi o sobrepassi el 100%.
- La població en general prefereixi conservar la seva riquesa en actius no monetaris o en una altra moneda estrangera estable.
- Les quantitats monetàries se solguin referenciar en termes d'una altra moneda estrangera estable, i fins i tot els preus es puguin establir en una altra moneda.
- Les vendes i compres a crèdit tinguin lloc a preus que compensin la pèrdua de poder adquisitiu esperada durant l'ajornament, fins i tot quan el període és curt, o
- Els tipus d'interès, salaris i preus es lliguin a l'evolució d'un índex de preus.

2. La conversió a euros de comptes anuals expressats en una moneda funcional que correspongui a una economia hiperinflacionària s'ha d'efectuar aplicant les regles següents:

- Amb caràcter previ a la seva conversió a euros, s'han d'ajustar els saldos dels comptes anuals d'acord amb el que preveu l'apartat següent.
- Els actius, passius, partides de patrimoni net, despeses i ingressos s'han de convertir a euros al tipus de canvi de tancament corresponent a la data del balanç més recent.
- Les xifres comparatives han de ser les que es van presentar com a imports corrents de cada any, llevat de les corresponents al primer exercici en què s'hagi de dur a terme la reexpressió. En conseqüència, no s'han d'ajustar per les variacions posteriors que s'hagin produït en el nivell de preus o en els tipus de canvi.

3. Els comptes anuals d'una societat la moneda funcional de la qual sigui la moneda corresponent a una economia sotmesa a altes taxes d'inflació, a l'efecte de la posterior conversió en euros, s'han de reexpressar mitjançant la utilització d'un índex general de preus que reflecteixi els canvis en el poder adquisitiu de la moneda, aplicant les regles següents:

a) No s'ha d'actualitzar el valor dels elements que ja estan comptabilitzats en termes de la unitat monetària corrent, com ara les partides monetàries i els elements no monetaris comptabilitzats al valor raonable.

b) Els actius i passius no monetaris comptabilitzats al cost històric, incloses les amortitzacions acumulades, s'han d'actualitzar des de la data d'adquisició o de revaloració. Aquest import ajustat ha de ser objecte de pèrdua per deteriorament del valor, d'acord amb les disposicions del Pla general de comptabilitat, en el cas que la seva quantia excedeixi l'import recuperable.

Els actius i les obligacions vinculades, mitjançant acords o convenis, a canvis en els preus, com ara els bons o préstecs indexats, s'han d'ajustar en funció de l'acord o conveni per expressar el saldo pendent a la data del balanç. Aquestes partides s'han de comptabilitzar en el balanç convertit per la quantia calculada d'aquesta manera.

c) Al començament del primer exercici en què es realitzin els ajustos per inflació, les partides de patrimoni net, excepte les reserves i els ajustos per canvis de valor, s'han d'actualitzar des de les dates en què es van aportar, o des del moment en què van sorgir per una altra via. L'import de les reserves s'ha de determinar per diferència amb la resta de partides del balanç. Al final del primer exercici, així com en els exercicis següents, s'han d'actualitzar tots els comptes de patrimoni net des de l'inici del període o des de la data d'aportació, si és posterior.

d) Les despeses i els ingressos s'han d'actualitzar des de la data en què s'hi va incórrer.

e) El compte de pèrdues i guanys ha d'incloure una partida amb la denominació «pèrdua o guany monetari net» que expressi la pèrdua o el guany de poder adquisitiu derivat de mantenir actius i passius monetaris. El seu import s'ha de correspondre amb el dels ajustos realitzats per actualitzar les partides no monetàries a la unitat monetària corrent, inclosos els realitzats a partides de despeses i ingressos i patrimoni net i que derivin de canvis en l'índex de preus de l'exercici. Aquest import també es pot calcular multiplicant la mitjana ponderada de la posició monetària neta mantinguda en l'exercici per la variació de l'índex en aquest exercici.

La partida anterior s'ha de classificar com a despesa o ingrés financer, segons el cas. A efectes del càlcul de la capitalització de despeses financeres, en el cas que així ho prevegin les disposicions del Pla general de comptabilitat, aquesta partida no s'ha d'incloure dins de les despeses susceptibles de capitalització.

f) Les partides de l'estat de fluxos d'efectiu s'han d'actualitzar des del moment en què es va produir el flux corresponent.

4. En l'exercici en què una societat identifiqui que una economia deixa de tenir altes taxes d'inflació, ha de deixar d'aplicar els criteris anteriors. En aquest cas, les xifres expressades en la unitat de valoració corrent al final de l'exercici anterior han de tenir la consideració de cost històric de les partides esmentades.

#### Article 63. *Diferències de canvi derivades de partides monetàries intragrup.*

Els ingressos o les despeses per diferències de canvi derivades de partides monetàries a pagar o a cobrar intragrup, denominades en una moneda diferent de la moneda funcional d'alguna de les parts, no s'eliminen en consolidació. En conseqüència, i llevat del que disposen els articles següents, aquestes diferències s'han de reconèixer en el compte de pèrdues i guanys consolidat.

#### Article 64. *Partides monetàries que formin part de la inversió neta en una societat a l'estranger.*

1. Les diferències de canvi que es produeixin en una partida monetària que sigui part de la inversió neta en una societat a l'estranger s'han de reconèixer, amb l'únic efecte de la consolidació, en la partida de «diferència de conversió». Aquesta diferència s'ha d'imputar a resultats quan s'alieni o a mesura que es disposi per una altra via de la inversió neta d'acord amb el que disposa l'article 66.



2. A l'efecte del que preveu aquest article, es defineix societat a l'estranger i inversió neta en una societat a l'estranger com:

a) Societat a l'estranger: una societat dependent, multigrup o associada, o un altre tipus de negoci conjunt o sucursal d'una societat inclosa en la consolidació, les activitats de la qual estiguin basades o es portin a terme en una moneda funcional diferent de la de l'esmentada entitat.

b) Inversió neta en una societat a l'estranger, és la suma de:

b.1) L'import que correspon a la participació de la societat inclosa en la consolidació en el patrimoni net d'una societat a l'estranger.

b.2) Qualsevol partida monetària a cobrar o pagar d'una societat del grup amb l'esmentada societat a l'estranger, la liquidació de la qual no està prevista, ni és probable que es produeixi en un futur previsible, excloses les partides de caràcter comercial.

*Article 65. Comptabilitat de cobertures de transaccions entre societats del grup i d'inversions netes en una societat a l'estranger.*

1. Per als propòsits de la comptabilitat de cobertures només es poden designar partides cobertes les inversions netes en un negoci a l'estranger, així com els actius i passius reconeguts, els compromisos en ferm no reconeguts, i les transaccions previstes altament probables que impliquin una part externa al grup.

2. Sense perjudici del que disposa l'apartat anterior, en els comptes anuals consolidats es poden designar partides cobertes:

a) El risc de tipus de canvi d'un element monetari intragrup, en cas que sorgeixi una exposició a les pèrdues o els guanys per tipus de canvi que no hagi estat completament eliminada en la consolidació.

b) El risc de tipus de canvi en transaccions intragrup previstes que siguin altament probables, sempre que la transacció s'hagi denominat en una moneda diferent de la funcional de l'entitat que l'hagi realitzat i que el risc de tipus de canvi afecti el resultat consolidat.

3. A més dels derivats, en una cobertura de la inversió neta d'una societat a l'estranger es poden designar instruments de cobertura altres instruments financers.

4. D'acord amb el que disposa l'apartat 6 de la norma de registre i valoració 9a Instruments financers del Pla general de comptabilitat, totes les relacions de cobertura requereixen en el moment inicial una designació formal i una documentació de la relació de cobertura.

5. La cobertura de la inversió neta d'una societat a l'estranger s'ha d'efectuar aplicant les regles següents:

a) El guany o la pèrdua de l'instrument de cobertura que hagi estat declarat eficaç s'ha de reconèixer transitòriament en l'epígraf «diferència de conversió» del patrimoni net.

b) Aquesta diferència s'ha d'imputar a pèrdues i guanys segons el que estableix l'article 66.

c) Per avaluar l'eficàcia de la cobertura s'han d'aplicar els criteris que recull l'apartat 6 de la norma de registre i valoració 9a Instruments financers del Pla general de comptabilitat.

*Article 66. Alienació o una altra forma de disposició d'una societat a l'estranger.*

1. Una societat pot disposar de la totalitat o de part de la seva inversió en una societat a l'estranger mitjançant la seva venda, liquidació o recuperació del capital aportat.

2. Quan es realitzi la disposició d'una societat a l'estranger que impliqui la pèrdua de control, els imports acumulats en el patrimoni net com a «diferències de conversió» relacionats amb la societat esmentada s'han d'imputar a resultats en el mateix moment en

què sigui reconegut el resultat de la disposició. A aquest efecte, s'han de dur a terme els ajustos descrits a l'article 31.

No obstant això, en el cas que es produeixin variacions en els percentatges de participació que no suposin la pèrdua de control de l'entitat, la diferència de conversió acumulada s'ha de tractar d'acord amb el que disposa l'article 29.

La pèrdua per deteriorament d'un negoci a l'estranger no constitueix una alienació o disposició parcial, per la qual cosa, en el moment de comptabilitzar aquesta correcció, no s'ha de reconèixer en el resultat de l'exercici cap diferència de conversió acumulada.

3. La pèrdua d'influència significativa o del control conjunt sobre una societat multigrup s'ha de comptabilitzar com una pèrdua de control.

4. En les operacions de disposició parcial d'una societat multigrup o associada sense que es produeixi el canvi en la qualificació de la societat, només s'ha d'imputar a resultats la part proporcional de la diferència de conversió que correspongui. S'ha d'aplicar aquest mateix criteri si, després de l'operació, la societat multigrup s'ha de qualificar d'associada.

5. En tot cas, el pagament d'un dividend motiva la imputació a resultats de la diferència de conversió associada a l'import distribuït.

A aquest efecte, el component tipus de canvi del corresponent ingrés o despesa comptabilitzat per naturalesa en el compte de pèrdues i guanys individual s'ha de reclassificar en la partida «Imputació al resultat de l'exercici de la diferència de conversió» del compte de pèrdues i guanys consolidat.

#### Article 67. *Societats posades en equivalència.*

1. A les societats posades en equivalència, els són aplicables els criteris de la present secció.

2. Les diferències de conversió que corresponguin a la participació de les societats del grup s'han d'inscriure en l'epígraf «diferència de conversió», si s'escau, netes de l'efecte impositiu. El valor de la participació posada en equivalència s'ha d'incrementar o disminuir, segons correspongui, amb les diferències de conversió.

#### Article 68. *Eliminació de resultats interns.*

L'eliminació de resultats per operacions internes s'ha de dur a terme considerant el tipus de canvi vigent a la data de la transacció.

### *Secció 2a Impost sobre beneficis*

#### Article 69. *Diferències temporàries en consolidació.*

1. El reflex comptable de l'impost sobre societats consolidat s'ha de realitzar considerant diferències temporàries les existents entre el valor en comptes consolidats d'un element i la seva base fiscal.

2. Per tant, si en la consolidació es modifiquen o s'incorporen valors, l'import d'aquestes diferències temporàries pot resultar afectat. Això podria passar principalment com a conseqüència de les homogeneïtzacions i eliminacions de resultats, de les plusvàlues i minusvàlues per aplicació del mètode d'adquisició, del reconeixement del fons de comerç de consolidació, i en cas que el valor en comptes consolidats atribuïble a la participació en una societat dependent, multigrup o associada sigui diferent del seu valor en comptes individuals.

#### Article 70. *Homogeneïtzació, eliminacions de resultats i incorporació de plusvàlues i minusvàlues per l'aplicació del mètode d'adquisició.*

1. L'efecte impositiu de les diferències temporàries derivades de homogeneïtzacions, eliminacions de resultats i els ajustos al valor raonable dels actius i passius identificables per aplicació del mètode d'adquisició s'ha de comptabilitzar d'acord amb els criteris generals que preveu la norma de registre i valoració 13a Impost sobre beneficis del Pla

general de comptabilitat. Per tant, només s'han de reconèixer actius per impostos diferits en la mesura que sigui probable l'existència de guanys fiscals que permetin l'aplicació d'aquests actius.

2. Les homogeneïtzacions i eliminacions de resultats de la consolidació originen diferències temporànies si donen lloc a la correcció del valor d'un actiu o passiu sense que es realitzi una correcció similar a efectes fiscals. En aquest cas, sorgeixen actius o passius per impost diferit que no han estat reconeguts en els comptes anuals individuals.

Les homogeneïtzacions i eliminacions de resultats de la consolidació també poden requerir l'anul·lació, total o parcial, d'un actiu o passiu per impost diferit reconegut en comptes anuals individuals, si l'ajust redueix o anul·la una diferència entre el valor comptable i la base fiscal d'un element patrimonial, la qual cosa ocorre, entre d'altres situacions, en el cas que les societats tributen en base consolidada.

Per valorar les diferències temporànies derivades d'eliminacions de resultats s'ha de fer servir el tipus impositiu de la societat que ha comptabilitzat el resultat esmentat en els seus comptes anuals individuals, és a dir, el corresponent a la societat transmissora interna.

La consolidació de societats amb moneda funcional diferent de la de la tributació s'ha de realitzar tenint en compte les diferències que sorgeixen per la variació del tipus de canvi. Aquestes diferències s'originen perquè el valor comptable dels actius i passius no monetaris està comptabilitzat al tipus de canvi de tancament, mentre que la seva base fiscal es refereix al tipus de canvi històric. L'efecte impositiu d'aquestes diferències s'ha d'incorporar mitjançant ajustos d'homogeneïtzació en cas que no s'hagi recollit en els comptes anuals individuals.

3. Els ajustos al valor raonable dels actius identificables adquirits i passius assumits com a conseqüència de l'aplicació inicial del mètode d'adquisició poden generar diferències temporànies, que, en cas que s'hagin de reconèixer, afecten el valor inicial del fons de comerç de consolidació, o diferència negativa de consolidació, segons escaigui.

#### Article 71. *Fons de comerç de consolidació.*

1. En el reconeixement inicial, el valor comptable del fons de comerç de consolidació ha de ser superior a la base fiscal, en el cas que una part, o la seva totalitat, no sigui deduïble. En aquest cas, no s'ha de reconèixer el passiu per impost diferit associat a la diferència esmentada.

Tanmateix, els passius per impost diferit relacionats amb un fons de comerç s'han de registrar sempre que no hagin sorgit del seu reconeixement inicial.

2. Si en el reconeixement inicial del fons de comerç el seu valor comptable és inferior a la seva base fiscal, s'ha de reconèixer l'actiu per impost diferit corresponent en la mesura que sigui probable l'obtenció de guanys fiscals que permetin la seva aplicació. Aquest reconeixement s'ha de realitzar com a part de la comptabilització inicial de l'adquisició, i afecta, per tant, el valor inicial del fons de comerç.

3. L'efecte impositiu que pugui sorgir de la diferència negativa de consolidació s'ha de tractar d'acord amb les normes generals per al registre de les diferències temporànies.

#### Article 72. *Diferències entre el valor consolidat d'una participada i la seva base fiscal.*

1. La diferència entre la base fiscal d'una participació en una societat dependent, multigrup o associada i el seu valor comptable consolidat constitueix una diferència temporània en comptes consolidats quan pugui donar lloc a imports imposables o deduïbles en alienar-se aquesta inversió o revertir la diferència temporània per pèrdues o deteriorament.

A aquests efectes, s'ha de considerar valor comptable consolidat:

a) En el cas de participacions en dependents consolidades per integració global: el valor dels actius i passius de la societat dependent reconeguts en el balanç consolidat, un cop deduïda la participació de socis externs.

b) En el cas de societats consolidades per integració proporcional: el valor net dels actius i passius de l'entitat consolidada reconeguts en el balanç consolidat.

c) En el cas de societats consolidades per posada en equivalència: el saldo del compte on es recull la participació esmentada.

2. La diferència entre el valor comptable consolidat d'una participació i la seva base fiscal sorgeix principalment com a conseqüència de l'efecte conjunt que deriva de:

a) L'existència de resultats acumulats generats des de la data d'adquisició per la participada,

b) Deduccions fiscals associades a la inversió, i

c) La diferència de conversió.

Aquestes diferències s'han de compensar a mesura que convergeixin el valor comptable i la base fiscal, situació que té lloc, entre d'altres casos, pel repartiment de dividends, la venda de la participació, pèrdues acumulades de la participada, o la reversió del saldo de la diferència de conversió.

3. Aquestes diferències s'han de valorar d'acord amb els criteris generals que preveu el Pla general de comptabilitat, és a dir, s'han de comptabilitzar per la quantitat que s'espera pagar o recuperar de l'autoritat fiscal, tenint en compte les conseqüències fiscals que derivarien de la manera en què l'empresa espera recuperar aquestes inversions.

4. Les diferències temporànies que regula aquest article no s'han de reconèixer en els casos següents:

a) En el cas de diferències imposables, si la inversora pot controlar el moment de la reversió de la diferència i a més és probable que aquesta diferència no reverteixi en un futur previsible.

b) En el cas de diferències deduïbles, si s'espera que aquesta diferència reverteixi en un futur previsible i sigui probable que l'empresa disposi de guanys fiscals futurs en quantia suficient.

5. Els actius i passius per impostos diferits anteriors s'han de reconèixer utilitzant la partida o partides que corresponguin, atenent el seu origen, ja siguin pèrdues i guanys, reserves, ajustos valoratius, diferències de conversió o una altra partida.

#### Article 73. *Reconeixement posterior d'actius fiscals adquirits.*

Quan en la data d'adquisició no es van reconèixer separatament actius per impost diferit de l'empresa adquirida, atès que no complien els criteris de reconeixement, i posteriorment sigui procedent reconèixer els actius esmentats, s'ha d'actuar de la manera següent:

a) Els actius per impostos diferits adquirits que es reconeixin dins del període de valoració que preveu l'apartat 2.6 de la norma de registre i valoració 19a Combinacions de negocis del Pla general de comptabilitat, i que procedeixin de nova informació sobre fets i circumstàncies que existien en la data d'adquisició, han de reduir l'import comptable de qualsevol fons de comerç relacionat amb aquesta adquisició. Si l'import comptable d'aquest fons de comerç és nul, qualsevol actiu per impost diferit que romanguí s'ha de reconèixer en la partida «Diferència negativa en combinacions de negocis».

b) Qualsevol altres actius per impost diferit adquirits que apareguin s'han de reconèixer en resultats o, si la norma de registre i valoració 13a Impostos sobre beneficis del Pla general de comptabilitat ho requereix, directament en el patrimoni net.

## CAPÍTOL VI

### Comptes anuals consolidats

#### Secció 1a Definició dels comptes anuals consolidats

##### Article 74. Documents que integren els comptes anuals.

1. Els comptes anuals consolidats comprenen el balanç consolidat, el compte de pèrdues i guanys consolidat, l'estat de canvis en el patrimoni net consolidat, l'estat de fluxos d'efectiu consolidat i la memòria consolidada. Aquests documents formen una unitat.

2. Els comptes anuals s'han de redactar amb claredat, conforme al que preveuen el Codi de comerç, el text refós de la Llei de societats de capital, el Pla general de comptabilitat i qualsevol altra norma de desplegament de les anteriors, incloses aquestes normes; en particular, sobre la base del marc conceptual de la comptabilitat recollit a la primera part del Pla general de comptabilitat i amb la finalitat de mostrar la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats del grup.

3. Quan l'aplicació de les disposicions legals no sigui suficient per donar la imatge fidel, s'han d'aportar en la memòria les informacions complementàries necessàries per assolir aquest resultat.

4. En casos excepcionals, si l'aplicació d'una disposició legal en matèria de comptabilitat és incompatible amb la imatge fidel que han de proporcionar els comptes anuals consolidats, aquesta disposició no s'ha d'aplicar. En aquests casos, en la memòria consolidada s'ha d'assenyalar aquesta falta d'aplicació, s'ha de motivar suficientment i se n'ha d'explicar la influència sobre el patrimoni, la situació financera i els resultats del grup.

##### Article 75. Formulació de comptes anuals.

1. Els comptes anuals consolidats s'han d'establir en la mateixa data de tancament i pel mateix període que els comptes anuals de la societat dominant.

2. Els comptes anuals consolidats els han de formular els administradors de la societat dominant, en el mateix termini establert per a la formulació dels comptes anuals de la societat dominant esmentada. A aquests efectes, els comptes anuals han d'expressar la data en què s'hagin formulat i els han de signar tots els administradors de la societat dominant, i, si hi falta la signatura d'algun d'ells, s'ha de fer la indicació expressa de la causa en cadascun dels documents on falti.

3. 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 consolidats han d'estar degudament identificats. S'ha d'indicar de manera clara i en cadascun d'aquests documents el grup de societats al qual corresponen i l'exercici al qual es refereixen.

4. Els comptes anuals s'han d'elaborar expressant els seus valors en euros; no obstant això, es poden expressar els valors en milers o milions d'euros quan la magnitud de les xifres així ho aconselli, i aquesta circumstància s'ha d'indicar en els comptes anuals consolidats.

##### Article 76. Estructura dels comptes anuals.

L'estructura dels comptes anuals consolidats s'ha d'adaptar al que estableix l'annex d'aquesta norma.

##### Article 77. Normes comunes al balanç, el compte de pèrdues i guanys, l'estat de canvis en el patrimoni net i l'estat de fluxos d'efectiu consolidats.

Sense perjudici del que disposen les normes particulars, el balanç, el compte de pèrdues i guanys, l'estat de canvis en el patrimoni net i l'estat de fluxos d'efectiu consolidats, s'han de formular tenint en compte les regles següents:

1. En cada partida hi han de figurar, a més de les xifres de l'exercici que es tanca, les corresponents a l'exercici immediatament anterior. No obstant això, per al primer exercici en què es formulin comptes consolidats de manera voluntària o obligatòria es poden ometre les xifres de l'exercici anterior.

Quan les xifres de l'exercici corrent no siguin comparables amb les del precedent, o bé perquè s'ha produït una modificació en l'estructura, o bé perquè s'ha realitzat un canvi de criteri comptable o una esmena d'error, s'ha de procedir a adaptar l'exercici precedent, als efectes de presentar-ho en l'exercici a què es refereixen els comptes anuals, i se n'ha d'informar detalladament en la memòria.

Quan la composició de les empreses incloses en la consolidació hagi variat considerablement en el curs d'un exercici, s'ha d'incloure en la memòria la informació necessària perquè la comparació de successius estats financers consolidats mostri els principals canvis que han tingut lloc entre exercicis.

2. No hi han de figurar les partides a les quals no correspongui cap import en l'exercici ni en el precedent.

3. No es pot modificar l'estructura d'un exercici a un altre, llevat de casos excepcionals que s'han d'indicar en la memòria.

4. Es poden afegir noves partides a les previstes en els models, sempre que el seu contingut no estigui previst en les existents.

5. Es pot fer una subdivisió més detallada de les partides que apareixen en els models.

6. Es poden agrupar les partides precedides de números àrabs en el balanç i estat de canvis en el patrimoni net consolidats, o lletres en el compte de pèrdues i guanys i estat de fluxos d'efectiu consolidats, si només representen un import irrellevant per tal de mostrar la imatge fidel o si s'afavoreix la claredat.

7. Quan escaigui, cada partida ha de contenir una referència encreuada amb la informació corresponent dins de la memòria.

8. Els comptes anuals consolidats que resulten d'una adquisició inversa, en aplicació dels criteris que recull l'article 33, els ha d'elaborar la societat dominant (adquirida). En conseqüència, el capital social que ha de figurar en el patrimoni net ha de ser el corresponent a l'empresa dominant (adquirida). No obstant això, s'han de considerar una continuació dels de la societat dependent (adquirent), i en conseqüència:

a) La informació comparativa de períodes anteriors a la combinació ha de fer referència a la de la societat dependent. A aquest efecte, els fons propis de l'empresa dominant (adquirida) s'han d'ajustar retroactivament per mostrar els que teòricament haguessin correspost a l'empresa dependent (adquirent). Aquest ajust s'ha de realitzar considerant que la variació relativa del capital social s'ha de correspondre amb la que s'hagi produït en el supòsit que l'adquirent, legal i econòmic, fos la mateixa empresa.

b) En l'exercici en què es realitza l'operació d'adquisició, el compte de pèrdues i guanys i l'estat de canvis en el patrimoni net consolidats han d'incloure els ingressos i les despeses de la societat dependent corresponents a l'esmentat exercici i els ingressos i les despeses de la societat dominant des de la data en què té lloc l'operació fins al tancament. Aquests mateixos criteris s'han d'aplicar en l'elaboració de l'estat de fluxos d'efectiu.

## Article 78. *Balanç consolidat.*

1. El balanç consolidat ha de comprendre, amb la deguda separació, els actius i passius de la societat dominant i de les dependents, sense perjudici dels ajustos i les eliminacions que escaiguin, així com el patrimoni net, que ha d'incloure en una partida específica separada la part que correspongui a socis externs al grup.

A més, s'han d'integrar en el balanç consolidat els actius i passius de les societats multigrup a les quals se'ls apliqui el mètode d'integració proporcional, en el percentatge que representi la participació del grup en el seu capital social i sense perjudici dels ajustos i les eliminacions que siguin procedents.

2. En el balanç consolidat també hi han de figurar les partides específiques derivades de l'aplicació dels diferents mètodes de consolidació i del procediment de posada en equivalència.

3. Els crèdits i deutes amb empreses incloses en la consolidació pel procediment de posada en equivalència, o integració proporcional en la part no eliminada, han de figurar separatament en les rúbriques corresponents de l'actiu o passiu.

4. Els crèdits i deutes amb empreses del grup, associades i multigrup, definides en els termes de la norma d'elaboració dels comptes anuals 13a Empreses del grup, multigrup i associades del Pla general de comptabilitat, no incloses en el perímetre de la consolidació han de figurar separatament en les rúbriques corresponents de l'actiu i del passiu. Aquest mateix criteri s'ha d'aplicar a les inversions en instruments de patrimoni d'empreses del grup, associades i multigrup, no incloses en el perímetre de la consolidació. En particular, s'han de fer servir les partides dels epígrafs relatius a empreses del grup i associades que no es refereixin a societats posades en equivalència.

5. El balanç consolidat s'ha de formular tenint en compte el que estableixen els apartats 1 a 18 de la norma d'elaboració dels comptes anuals 6a Balanç del Pla general de comptabilitat.

#### Article 79. *Compte de pèrdues i guanys consolidat.*

1. El compte de pèrdues i guanys consolidat comprèn, amb la deguda separació, els ingressos i les despeses de la societat dominant i de les societats dependents, excepte quan sigui procedent la seva imputació directa al patrimoni net d'acord amb el que preveuen les normes de registre i valoració del Pla general de comptabilitat, sense perjudici dels ajustos i les eliminacions que escaiguin, i el resultat consolidat, amb distinció de la part atribuïda en la societat dominant i als socis externs al grup.

A més, s'han d'integrar en el compte de pèrdues i guanys consolidat els ingressos i les despeses de les societats multigrup a què s'apliqui el mètode d'integració proporcional, en el percentatge que representi la participació del grup en el seu capital social, excepte quan sigui procedent la seva imputació directa al patrimoni net d'acord amb el que preveuen les normes de registre i valoració del Pla general de comptabilitat, i sense perjudici dels ajustos i les eliminacions que escaiguin.

2. En el compte de pèrdues i guanys consolidat també hi han de figurar les partides específiques derivades de l'aplicació dels diferents mètodes de consolidació i del procediment de posada en equivalència.

3. Els ingressos i les despeses derivats de transaccions amb societats incloses en la consolidació pel procediment de posada en equivalència, o pel mètode d'integració proporcional en la part no eliminada, han de figurar separatament en les rúbriques corresponents d'ingressos o despeses.

4. El compte de pèrdues i guanys consolidat s'ha de formular tenint en compte el que estableixen els apartats 1 a 12 de la norma d'elaboració dels comptes anuals 7a Compte de pèrdues i guanys del Pla general de comptabilitat.

#### Article 80. *Estat de canvis en el patrimoni net consolidat.*

L'estat de canvis en el patrimoni net consolidat té dues parts.

1. La primera, denominada «Estat d'ingressos i despeses reconeguts consolidat», recull els canvis en el patrimoni net derivats de:

- a) El resultat consolidat de l'exercici del compte de pèrdues i guanys.
- b) Els ingressos i les despeses de la societat dominant i de les societats dependents als quals se'ls apliqui el mètode d'integració global i que, segons el que requereixen les normes de registre i valoració del Pla general de comptabilitat, s'hagin d'imputar directament al patrimoni net de l'empresa, sense perjudici dels ajustos i les eliminacions que escaiguin.

c) Els ingressos i les despeses de les societats multigrup als quals s'apliqui el mètode d'integració proporcional, en el percentatge que representi la participació del grup en el seu capital social i que, segons el que requereixen les normes de registre i valoració del Pla general de comptabilitat, s'hagin d'imputar directament al patrimoni net de l'empresa, sense perjudici dels ajustos i les eliminacions que escaiguin.

d) Les transferències realitzades al compte de pèrdues i guanys segons el que disposen el Pla general de comptabilitat i aquestes normes.

Aquest document s'ha de formular tenint en compte els apartats 1.1 a 1.3 de la norma d'elaboració dels comptes anuals 8a Estat de canvis en el patrimoni net del Pla general de comptabilitat.

2. La segona, denominada «Estat total de canvis en el patrimoni net consolidat», informa de tots els canvis haguts en el patrimoni net derivats de:

a) El saldo total dels ingressos i les despeses consolidats reconeguts.

b) Les variacions originades en el patrimoni net per operacions amb els socis o propietaris de l'empresa quan actuïn com tals, incloses les variacions originades en el patrimoni net per adquisicions o vendes de participacions de socis externs en societats dependents, que no suposin la pèrdua del control.

c) Les restants variacions que es produeixin en el patrimoni net.

d) També s'ha d'informar dels ajustos en el patrimoni net produïts per canvis en criteris comptables i correccions d'errors, d'acord amb el que estableix sobre això l'apartat 2 de la norma d'elaboració dels comptes anuals 8a Estat de canvis en el patrimoni net del Pla general de comptabilitat.

Aquest document s'ha de formular tenint en compte els apartats 2.1 i 2.2 de la dita norma 8a.

3. En l'estat de canvis en el patrimoni net consolidat també hi han de figurar les partides específiques derivades de l'aplicació dels diferents mètodes de consolidació i del procediment de posada en equivalència.

## Article 81. *Estat de fluxos d'efectiu consolidat.*

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

2. L'estat de fluxos d'efectiu consolidat ha de comprendre, amb la deguda separació, els cobraments i els pagaments de la societat dominant i de les societats dependents, sense perjudici dels ajustos i les eliminacions que escaiguin.

A més s'han d'integrar en l'estat de fluxos d'efectiu consolidat els cobraments i pagaments de les societats multigrup a què s'apliqui el mètode d'integració proporcional, en el percentatge que representi la participació del grup en el seu capital social, sense perjudici dels ajustos i les eliminacions que escaiguin.

3. Aquest document s'ha de formular tenint en compte els apartats 1 a 11 de la norma d'elaboració dels comptes anuals 9a Estat de fluxos d'efectiu del Pla general de comptabilitat.

4. La classificació dels fluxos d'efectiu en activitats d'explotació, inversió i finançament, s'ha de fer considerant el grup una unitat, per la qual cosa s'han d'eliminar els fluxos d'efectiu per operacions entre empreses del conjunt consolidable, en la part que correspongui.

5. Hi han de figurar de forma separada els pagaments i cobraments per inversions i desinversions en empreses del grup i multigrup netes d'efectiu, en societats consolidades, i en empreses associades.



## Article 82. *Memòria consolidada.*

La memòria consolidada completa, amplia i comenta la informació que contenen els altres documents que integren els comptes anuals. S'ha de formular tenint en compte que:

a) El model de la memòria consolidada recull la informació mínima a consignar; no obstant això, en els casos en què la informació que se sol·licita no sigui significativa no s'han d'emplenar els apartats corresponents.

b) S'ha d'indicar qualsevol altra informació no inclosa en el model de la memòria consolidada que sigui necessària per permetre el coneixement de la situació i activitat de l'empresa en l'exercici, i facilitar la comprensió dels comptes anuals objecte de presentació, amb la finalitat que aquests reflecteixin la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de l'empresa; en particular, s'hi han d'incloure dades qualitatives corresponents a la situació de l'exercici anterior quan això sigui significatiu. Addicionalment, en la memòria consolidada s'hi ha d'incorporar qualsevol informació que una altra normativa exigeixi que s'ha d'incloure en aquest document dels comptes anuals.

c) La informació quantitativa requerida en la memòria consolidada s'ha de referir a l'exercici al qual corresponen els comptes anuals, així com a l'exercici anterior del qual s'ofereix informació comparativa, llevat que específicament una norma comptable indiqui el contrari.

d) El que estableix la nota 4 (normes de registre i valoració) de la memòria consolidada s'ha d'adaptar per a la seva presentació, en tot cas, de manera sintètica i conforme a l'exigència de claredat.

## Article 83. *Parts vinculades.*

1. Als efectes de la presentació dels comptes anuals consolidats, una part es considera vinculada a una altra quan una de les parts, o un conjunt que actua en concert, exerceix o té la possibilitat d'exercir, directament o indirectament o en virtut de pactes o acords entre accionistes o partícips, el control sobre una altra o una influència significativa en la presa de decisions financeres i d'explotació de l'altra, sense que es tracti de societats o entitats que formin part del perímetre de la consolidació.

2. En qualsevol cas s'han de considerar parts vinculades:

a) Les empreses del grup, multigrup i associades definides en els termes de la norma d'elaboració dels comptes anuals 13a Empreses del grup, multigrup i associades del Pla general de comptabilitat, no incloses en el perímetre de la consolidació.

b) Les persones físiques que posseeixin directament o indirectament alguna participació en els drets de vot de la seva societat dominant, de manera que els permeti exercir sobre aquesta societat una influència significativa. També hi queden inclosos els familiars pròxims d'aquestes persones físiques.

c) El personal clau de la societat dominant o de les societats del grup, entenen per tal les persones físiques amb autoritat i responsabilitat sobre la planificació, direcció i control de les activitats del grup, ja sigui directament o indirectament, entre les quals s'inclouen els administradors i els directius. També hi queden inclosos els familiars pròxims d'aquestes persones físiques.

d) Les empreses sobre les quals qualsevol de les persones esmentades en les lletres b) i c) pugui exercir una influència significativa i que no estiguin dins del perímetre de la consolidació.

e) Les empreses que comparteixin algun conseller o directiu amb les empreses incloses en la consolidació, llevat que aquest no exerceixi una influència significativa en les polítiques financera i d'explotació de les dues.

f) Les persones que tinguin la consideració de familiars pròxims del representant dels administradors de la societat dominant, en el cas que aquest sigui una persona jurídica.

g) Els plans de pensions per als empleats de les empreses incloses en la consolidació o d'alguna altra que en sigui part vinculada.

3. Als efectes d'aquesta norma, s'entén per familiars pròxims els que podrien exercir influència en aquesta persona, o que podrien ser influïts per aquesta persona, en les seves decisions relacionades amb el grup. S'hi han d'incloure:

- a) El cònjuge o la persona amb anàloga relació d'afectivitat;
- b) Els ascendents, descendents i germans i els respectius cònjuges o persones amb anàloga relació d'afectivitat;
- c) Els ascendents, descendents i germans del cònjuge o persona amb anàloga relació d'afectivitat; i
- d) Les persones al seu càrrec o a càrrec del cònjuge o persona amb anàloga relació d'afectivitat.

Article 84. *Informació segmentada.*

1. En la memòria dels comptes anuals consolidats s'ha d'informar de manera segmentada de les activitats empresarials del grup.

2. A aquest efecte, són segments operatius els components de l'entitat, que duen a terme activitats en què s'obtenen ingressos i s'incorre en costos, el resultat de les quals sigui objecte de revisió, discussió i avaluació de manera regular per part de la màxima autoritat en el procés de presa de decisions de l'entitat.

3. En particular, s'ha d'informar de qualsevol component que acumuli el 10 per cent o més de la suma dels volums de negoci de tots els segments de l'entitat, incloent-hi tant les vendes intragrup com les externes, o que acumuli el 10 per cent o més de la suma de tots els actius de l'entitat.

4. Igualment, s'ha d'informar per separat de qualsevol component que en termes absoluts presenti uns resultats que siguin iguals o superiors al 10 per cent del més gran dels dos imports següents: benefici brut combinat de tots els segments que no hagin presentat pèrdues, i pèrdua combinada de tots els segments que hagin presentat pèrdues.

5. Si el total de la xifra de negocis dels segments sobre els quals s'informa no sobrepassa el 75 per cent de la xifra de negocis combinada de tots els segments, s'han d'identificar nous segments operatius als efectes d'oferir-ne informació financera.

6. Si el grup du a terme activitats regulades pel Banc d'Espanya, la Direcció General d'Assegurances i Fons de Pensions o la Comissió Nacional del Mercat de Valors, la informació relativa a cadascuna d'aquestes activitats ha de constituir un segment separat de la resta.

7. En la memòria, s'hi han de detallar els criteris d'assignació i imputació utilitzats per oferir la informació de cadascun dels segments, i, en cas que per raons excepcionals o justificades s'arribin a modificar aquests criteris, s'ha d'informar d'aquestes raons, així com de la incidència quantitativa dels canvis esmentats en la valoració, aplicant de manera retroactiva els nous criteris des de l'exercici més antic per al qual es tingui informació conforme al que disposa la norma de registre i valoració 22a Canvis en criteris comptables, errors i estimacions comptables del Pla general de comptabilitat.

## ANNEX

## MODEL DE COMPTES ANUALS CONSOLIDATS

## BALANÇ CONSOLIDAT AL TANCAMENT DE L'EXERCICI 200X

ACTIU	Notes de la memòria	200X	200X-1
<b>A) ACTIU NO CORRENT</b>			
<b>I. Immobilitzat intangible.</b>			
1. Fons de comerç de consolidació.			
2. Altre immobilitzat intangible.			
<b>II. Immobilitzat material.</b>			
1. Terrenys i construccions.			
2. Instal·lacions tècniques, i altre immobilitzat material.			
3. Immobilitzat en curs i avançaments.			
<b>III. Inversions immobiliàries.</b>			
<b>IV. Inversions en empreses del grup i associades a llarg termini.</b>			
1. Participacions posades en equivalència.			
2. Crèdits a societats posades en equivalència.			
3. Altres actius financers.			
<b>V. Inversions financeres a llarg termini.</b>			
<b>VI. Actius per impost diferit.</b>			
<b>B) ACTIU CORRENT</b>			
<b>I. Actius no corrents mantinguts per a la venda.</b>			
<b>II. Existències.</b>			
<b>III. Deutors comercials i altres comptes a cobrar.</b>			
1. Clients per vendes i prestacions de serveis.			
2. Societats posades en equivalència.			
3. Actius per impost corrent.			
4. Altres deutors.			
<b>IV. Inversions en empreses del grup i associades a curt termini.</b>			
1. Crèdits a societats posades en equivalència.			
2. Altres actius financers.			
<b>V. Inversions financeres a curt termini.</b>			
<b>VI. Periodificacions a curt termini.</b>			
<b>VII. Efectiu i altres actius líquids equivalents.</b>			
<b>TOTAL ACTIU (A+B)</b>			

PATRIMONI NET I PASSIU	Notes de la memòria	200X	200X-1
<b>A) PATRIMONI NET</b>			
<b>A-1) Fons propis.</b>			
<b>I. Capital.</b>			
1. Capital escripturat.			
2. (Capital no exigit).			
<b>II. Prima d'emissió.</b>			
<b>III. Reserves.</b>			
<b>IV. (Accions i participacions de la societat dominant).</b>			
<b>V. Altres aportacions de socis.</b>			
<b>VI. Resultat de l'exercici atribuït a la societat dominant.</b>			
<b>VII. (Dividend a compte).</b>			
<b>VIII. Altres instruments de patrimoni net.</b>			
<b>A-2) Ajustos per canvis de valor.</b>			
<b>I. Diferència de conversió</b>			
<b>II. Altres ajustos per canvis de valor</b>			
<b>A-3) Subvencions, donacions i llegats rebuts.</b>			
<b>A-4) Socis externs.</b>			
<b>B) PASSIU NO CORRENT</b>			
<b>I. Provisions a llarg termini.</b>			
<b>II Deutes a llarg termini.</b>			
1. Obligacions i altres valors negociables.			
2. Deutes amb entitats de crèdit.			
3. Creditors per arrendament financer.			
4. Altres passius financers.			
<b>III. Deutes amb empreses del grup i associades a llarg termini.</b>			
1. Deutes amb societats posades en equivalència.			
2. Altres deutes.			
<b>IV. Passius per impost diferit.</b>			
<b>V. Periodificacions a llarg termini.</b>			
<b>C) PASSIU CORRENT</b>			
<b>I. Passius vinculats amb actius no corrents mantinguts per a la venda.</b>			
<b>II. Provisions a curt termini.</b>			
<b>III. Deutes a curt termini.</b>			
1. Obligacions i altres valors negociables.			
2. Deutes amb entitats de crèdit.			
3. Creditors per arrendament financer.			
4. Altres passius financers.			
<b>IV. Deutes amb empreses del grup i associades a curt termini.</b>			
1. Deutes amb societats posades en equivalència.			
2. Altres deutes.			
<b>V. Creditors comercials i altres comptes a pagar.</b>			
1. Proveïdors.			
2. Proveïdors, societats posades en equivalència.			
3. Passius per impost corrent.			
4. Altres creditors.			
<b>VI. Periodificacions a curt termini.</b>			
<b>TOTAL PATRIMONI NET I PASSIU (A+B+C)</b>			

## COMpte DE PÈRDUES I GUANYS CONSOLIDAT CORRESPONENT A L'EXERCICI ACABAT EL .... DE 200X

	Notes	(Deure) Haver	
		200X	200X-1
<b>A) OPERACIONS CONTINUADES</b>			
<b>1. Import net de la xifra de negocis.</b>			
a) Vendes.			
b) Prestacions de serveis.			
<b>2. Variació d'existències de productes acabats i en curs de fabricació.</b>			
<b>3. Treballs realitzats pel grup per al seu actiu.</b>			
<b>4. Aprovisionaments.</b>			
a) Consum de mercaderies.			
b) Consum de primeres matèries i altres matèries consumibles.			
c) Treballs realitzats per altres empreses.			
d) Deteriorament de mercaderies, primeres matèries i altres aprovisionaments.			
<b>5. Altres ingressos d'explotació.</b>			
a) Ingressos accessoris i altres de gestió corrent.			
b) Subvencions d'explotació incorporades al resultat de l'exercici.			
<b>6. Despeses de personal.</b>			
a) Sous, salaris i assimilats.			
b) Càrregues socials.			
c) Provisions.			
<b>7. Altres despeses d'explotació.</b>			
a) Pèrdues, deteriorament i variació de provisions per operacions comercials.			
b) Altres despeses de gestió corrent.			
<b>8. Amortització de l'immobilitzat.</b>			
<b>9. Imputació de subvencions d'immobilitzat no financer i altres.</b>			
<b>10. Excessos de provisions.</b>			
<b>11. Deteriorament i resultat per alienacions de l'immobilitzat.</b>			
a) Deterioraments i pèrdues.			
b) Resultats per alienacions i altres.			
<b>12. Resultat per la pèrdua de control de participacions consolidades.</b>			
a) Resultat per la pèrdua de control d'una dependent.			
b) Resultat atribuït a la participació retinguda.			
<b>13. Diferència negativa en combinacions de negocis.</b>			
<b>A.1) RESULTAT D'EXPLORACIÓ (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11+12+13)</b>			
<b>14. Ingressos financers.</b>			
a) De participacions en instruments de patrimoni.			
b) De valors negociables i altres instruments financers.			
<b>15. Despeses financeres.</b>			
<b>16. Variació de valor raonable en instruments financers.</b>			
a) Cartera de negociació i altres.			
b) Imputació al resultat de l'exercici per actius financers disponibles per a la venda.			
<b>17. Diferències de canvi.</b>			
a) Imputació al resultat de l'exercici de la diferència de conversió.			
b) Altres diferències de canvi.			
<b>18. Deteriorament i resultat per alienacions d'instruments financers.</b>			
a) Deterioraments i pèrdues.			
b) Resultats per alienacions i altres.			
<b>A.2) RESULTAT FINANCER (14+15+16+17+18)</b>			
<b>19. Participació en beneficis (pèrdues) de societats posades en equivalència.</b>			
<b>20. Deteriorament i resultat per pèrdua d'influència significativa de participacions posades en equivalència o del control conjunt sobre una societat multigrup.</b>			
<b>21. Diferència negativa de consolidació de societats posades en equivalència.</b>			
<b>A.3) RESULTAT ABANS D'IMPOSTOS (A.1+A.2+19+20+21)</b>			

22. Impuestos sobre beneficios.	Notes	(Deure)	Haver
		200X	200X-1
A.4) RESULTAT DE L'EXERCICI PROCEDENT D'OPERACIONS CONTINUADES (A.3+22)			
B) OPERACIONS INTERROMPUDES			
23. Resultat de l'exercici procedent d'operacions interrompudes net d'impostos			
A.5) RESULTAT CONSOLIDAT DE L'EXERCICI (A.4+23)			
Resultat atribuït a la societat dominant .....			
Resultat atribuït a socis externs .....			

ESTAT DE CANVIS EN EL PATRIMONI NET CONSOLIDAT CORRESPONENT A L'EXERCICI ACABAT EL ...  
DE 200X

A) ESTAT D'INGRESSOS I DESPESES RECONEGUTS CONSOLIDAT CORRESPONENT A L'EXERCICI  
ACABAT EL ... DE 200X

	Notes en la memòria	200X	200X-1
<b>A) Resultat consolidat de l'exercici</b>			
<b>Ingressos i despeses imputats directament al patrimoni net</b>			
<b>I. Per valoració d'instruments financers.</b>			
1. Actius financers disponibles per a la venda.			
2. Altres ingressos/despeses.			
<b>II. Per cobertures de fluxos d'efectiu.</b>			
<b>III. Subvencions, donacions i llegats rebuts</b>			
<b>IV. Per guanys i pèrdues actuàrials i altres ajustos.</b>			
<b>V. Diferència de conversió.</b>			
<b>VI. Efecte impositiu</b>			
<b>B) Total d'ingressos i despeses imputats directament al patrimoni net consolidat (I+II+III+IV+V+VI)</b>			
<b>Transferències al compte de pèrdues i guanys consolidat</b>			
<b>VII. Per valoració d'instruments financers.</b>			
1. Actius financers disponibles per a la venda.			
2. Altres ingressos/despeses.			
<b>VIII. Per cobertures de fluxos d'efectiu.</b>			
<b>IX. Subvencions, donacions i llegats rebuts</b>			
<b>X. Diferència de conversió.</b>			
<b>XI. Efecte impositiu.</b>			
<b>C) Total de transferències al compte de pèrdues i guanys consolidat (VII+VIII+IX+X+XI)</b>			
<b>TOTAL D'INGRESSOS I DESPESES CONSOLIDATS RECONEGUTS (A + B + C)</b>			
<b>Total d'ingressos i despeses atribuïts a la societat dominant..</b>			
<b>Total d'ingressos i despeses atribuïts a socis externs.....</b>			





## ESTAT DE FLUXOS D'EFECTIU CONSOLIDAT CORRESPONENT A L'EXERCICI ACABAT EL ... DE 200X

	Notes	200X	200X-1
<b>A) FLUXOS D'EFECTIU DE LES ACTIVITATS D'EXPLOTACIÓ</b>			
<b>1. Resultat de l'exercici abans d'impostos</b>			
<b>2. Ajustos del resultat.</b>			
<ul style="list-style-type: none"> <li>a) Amortització de l'immobilitzat (+).</li> <li>b) Correccions valoratives per deteriorament (+/-).</li> <li>c) Variació de provisions (+/-).</li> <li>d) Imputació de subvencions (-)</li> <li>e) Resultats per baixes i alienacions de l'immobilitzat (+/-).</li> <li>f) Resultats per baixes i alienacions d'instruments financers (+/-).</li> <li>g) Ingressos financers (-).</li> <li>h) Despeses financeres (+).</li> <li>i) Diferències de canvi (+/-).</li> <li>j) Variació de valor raonable en instruments financers (+/-).</li> <li>k) Altres ingressos i despeses (-/+).</li> <li>l) Participació en beneficis (pèrdues) de societats posades en equivalència net de dividendes (-/+)</li> </ul>			
<b>3. Canvis en el capital corrent.</b>			
<ul style="list-style-type: none"> <li>a) Existències (+/-).</li> <li>b) Deutors i altres comptes a cobrar (+/-).</li> <li>c) Altres actius corrents (+/-).</li> <li>d) Creditors i altres comptes a pagar (+/-).</li> <li>e) Altres passius corrents (+/-).</li> <li>f) Altres actius i passius no corrents (+/-).</li> </ul>			
<b>4. Altres fluxos d'efectiu de les activitats d'explotació.</b>			
<ul style="list-style-type: none"> <li>a) Pagaments d'interessos (-).</li> <li>b) Cobraments de dividendes (+).</li> <li>c) Cobraments d'interessos (+).</li> <li>d) Cobraments (pagaments) per impost sobre beneficis (+/-).</li> <li>e) Altres pagaments (cobraments) (-/+)</li> </ul>			
<b>5. Fluxos d'efectiu de les activitats d'explotació (1+2+3+4)</b>			
<b>B) FLUXOS D'EFECTIU DE LES ACTIVITATS D'INVERSIÓ</b>			
<b>6. Pagaments per inversions (-).</b>			
<ul style="list-style-type: none"> <li>a) Societats del grup, net d'efectiu en societats consolidades.</li> <li>b) Societats multigrup, net d'efectiu en societats consolidades.</li> <li>c) Societats associades.</li> <li>d) Immobilitzat intangible.</li> <li>e) Immobilitzat material.</li> <li>f) Inversions immobiliàries.</li> <li>g) Altres actius financers.</li> <li>h) Actius no corrents mantinguts per a la venda.</li> <li>i) Altres actius.</li> </ul>			
<b>7. Cobraments per desinversions (+).</b>			
<ul style="list-style-type: none"> <li>a) Societats del grup, net d'efectiu en societats consolidades.</li> <li>b) Societats multigrup, net d'efectiu en societats consolidades.</li> <li>c) Societats associades.</li> <li>d) Immobilitzat intangible.</li> <li>e) Immobilitzat material.</li> <li>f) Inversions immobiliàries.</li> <li>g) Altres actius financers.</li> <li>h) Actius no corrents mantinguts per a la venda.</li> <li>i) Altres actius.</li> </ul>			
<b>8. Fluxos d'efectiu de les activitats d'inversió (6+7)</b>			

	Notes	200X	200X-1
<b>C) FLUXOS D'EFECTIU DE LES ACTIVITATS DE FINANÇAMENT</b>			
<b>9. Cobraments i pagaments per instruments de patrimoni.</b>			
a) Emissió d'instruments de patrimoni (+).			
b) Amortització d'instruments de patrimoni (-).			
c) Adquisició d'instruments de patrimoni de la societat dominant (-).			
d) Alienació d'instruments de patrimoni de la societat dominant (+).			
e) Adquisició de participacions de socis externs (-).			
f) Venda de participacions a socis externs (+).			
g) Subvencions, donacions i llegats rebuts (+).			
<b>10. Cobraments i pagaments per instruments de passiu financer.</b>			
a) Emissió			
1. Obligacions i altres valors negociables (+).			
2. Deutes amb entitats de crèdit (+).			
3. Altres deutes (+).			
b) Devolució i amortització de			
1. Obligacions i altres valors negociables (-).			
2. Deutes amb entitats de crèdit (-).			
3. Altres deutes (-).			
<b>11. Pagaments per dividends i remuneracions d'altres instruments de patrimoni.</b>			
a) Dividends (-).			
b) Remuneració d'altres instruments de patrimoni (-).			
<b>12. Fluxos d'efectiu de les activitats de finançament (9+10+11)</b>			
<b>D) EFECTE DE LES VARIACIONS DELS TIPUS DE CANVI</b>			
<b>E) AUGMENT/DISMINUCIÓ NETA DE L'EFECTIU O EQUIVALENTS (5+8+12+D)</b>			
Efectiu i equivalents al començament de l'exercici.			
Efectiu i equivalents al final de l'exercici.			

## CONTINGUT DE LA MEMÒRIA CONSOLIDADA

### 1. Societats del grup

#### 1.1 Societat dominant.

Identificació de la societat dominant amb menció de:

- Nom i domicili de la societat dominant.
- Activitats realitzades.
- Exercici econòmic i data de tancament dels últims comptes anuals.

#### 1.2 Societats dependents.

a) Identificació de les societats dependents incloses en la consolidació amb menció de:

- Nom i domicili.
- Import de la participació i percentatge nominal del seu capital i dels drets de vot posseïts per les societats del grup o les persones que actuen en el seu propi nom però per compte d'aquestes, amb precisió de la societat titular de la participació en els dos casos.
  - Supòsit de l'article 2 d'aquestes normes que determina la seva qualificació com a societat dependent, i que identifica la vinculació que l'afecta per configurar-la dins del grup. En especial, s'ha d'explicar la naturalesa de la relació entre la societat dominant i la dependent, en el cas que la primera no posseeixi, directament o indirectament, més de la meitat dels drets de vot d'aquesta última. En particular, s'han d'identificar les societats a les quals es refereix l'apartat 2 de l'article 2 d'aquestes normes, amb explicació del vincle que els uneix a la societat dominant.
    - Quan les societats del grup posseeixin drets potencials de vot, s'ha d'oferir la informació necessària que permeti comprendre amb claredat l'efecte dels drets esmentats sobre el control de la dependent.
    - Activitats realitzades.
    - Exercici econòmic i data de tancament dels últims comptes anuals i, si s'escau, dels comptes intermedis elaborats per a la consolidació i de les raons per les quals la data de tancament o l'exercici econòmic de la societat dependent són diferents dels de la dominant.
    - Naturalesa i extensió de qualsevol restricció significativa de la capacitat de la societat dependent per transmetre fons a la dominant en forma de dividendes en efectiu o per tornar préstecs.
    - Identificació de les societats dependents classificades com a mantingudes per a la venda d'acord amb el que disposa l'article 14 d'aquestes normes.

b) Identificació de les societats dependents que s'exclouen del perímetre de la consolidació, perquè no tenen un interès significatiu per a la imatge fidel que han d'expressar els comptes anuals consolidats, amb menció de:

- Nom i domicili.
- Import de la participació i percentatge del seu capital i de drets de vot posseïts per les societats del grup o les persones que actuen en el seu propi nom però per compte d'aquestes, amb precisió de la societat titular de la participació en els dos casos.
  - Supòsit que determina la seva qualificació de societat dependent, i que identifica la vinculació que l'afecta per configurar-la dins del grup. En especial, s'ha d'explicar la naturalesa de la relació entre la societat dominant i la dependent, en el cas que la primera no posseeixi, directament o indirectament, més de la meitat dels drets de vot d'aquesta última. En particular, s'han d'identificar les societats a les quals es refereix l'apartat 2 de l'article 2 d'aquestes normes, amb explicació del vincle que els uneix a la societat dominant.
    - Activitats que realitza.

- Motiu de l'exclusió i justificació.
- Patrimoni net de l'últim exercici conegut, amb detall dels imports corresponents a capital, reserves i resultats.

c) Finalment, s'han d'identificar les societats en les quals la dominant posseeix directament o indirectament més de la meitat dels drets de vot sense tenir-ne el control, així com les raons per les quals no s'exerceix aquest control.

## 2. Societats associades i multigrup

Identificació de les societats associades i multigrup amb menció de:

- Nom i domicili.
- Import de la participació i percentatge nominal del seu capital i de drets de vot posseïts per les societats del grup o les persones que actuïn en el seu propi nom però per compte d'aquestes, amb precisió de la societat titular de la participació en els dos casos.
  - Quan les societats del grup posseeixin drets potencials de vot, s'ha d'oferir la informació necessària que permeti comprendre amb claredat l'efecte d'aquests drets sobre la influència significativa o el control conjunt que s'exerceix sobre la societat associada o multigrup.
    - Supòsit que determina la seva qualificació de societat associada o multigrup.
    - Activitats realitzades.

Identificació de les societats associades i multigrup excloses del perímetre de la consolidació perquè no tinguin un interès significatiu per a la imatge fidel que han d'expressar els comptes anuals consolidats, amb indicació de la mateixa informació que assenyala la nota 1 anterior per al cas d'exclusió de societats dependents.

### 2.1 Societats multigrup.

S'ha d'informar quant a:

- El mètode de consolidació aplicat, i la justificació per al seu ús.
- La data de tancament de l'exercici dels comptes anuals d'una multigrup, si aquests es refereixen a una data o un exercici que difereix dels aplicats en la consolidació, i les raons per utilitzar aquesta data o aquest exercici diferents.
  - La naturalesa i l'abast de qualssevol restriccions significatives sobre la capacitat que tenen les multigrup de transferir fons a l'inversor en forma de dividendes en efectiu, o bé de reemborsament de préstecs o avançaments.
  - S'ha d'informar de les societats multigrup classificades com a mantingudes per a la venda d'acord amb el que disposa l'article 14 d'aquestes normes.

### 2.2 Societats associades.

S'ha d'informar quant a:

- Les raons per les quals s'ha obviat la presumpció que no es té influència significativa si la societat inversora posseeix, directament o indirectament, menys del 20 per cent dels drets de vot reals i potencials en la participada, en el cas que la societat inversora hagi arribat a la conclusió que exerceix aquesta influència.
  - Les raons per les quals s'ha obviat la presumpció que es té influència significativa si la societat inversora posseeix, directament o indirectament a través d'altres dependents, el 20 per cent o més del poder de vot real o potencial en la participada, en el cas que la societat inversora hagi arribat a la conclusió que no exerceix aquesta influència.
  - La data de tancament de l'exercici dels comptes anuals d'una associada, si aquests es refereixen a una data o un exercici que difereix dels aplicats en la consolidació, i les raons per utilitzar aquesta data o aquest exercici diferents.

- La naturalesa i l'abast de qualssevol restriccions significatives sobre la capacitat que tenen les associades de transferir fons a l'inversor en forma de dividends en efectiu, o bé de reemborsament de préstecs o avançaments.

- S'ha d'informar de les societats associades classificades com a mantingudes per a la venda d'acord amb el que disposa l'article 14 d'aquestes normes.

### 3. Bases de presentació dels comptes anuals consolidats

#### 1. Imatge fidel:

a) S'ha de fer una declaració explícita que els comptes anuals consolidats reflecteixen la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats del grup, així com de la veracitat dels fluxos incorporats a l'estat de fluxos d'efectiu.

b) Raons excepcionals per les quals, per mostrar la imatge fidel, no s'han aplicat disposicions legals en matèria comptable, amb indicació de la disposició legal no aplicada, i influència qualitativa i quantitativa per a cada exercici per al qual es presenta informació d'aquesta conducta sobre el patrimoni, la situació financera i els resultats del grup.

c) Informacions complementàries, amb indicació de la ubicació en la memòria, que sigui necessari incloure en el cas que l'aplicació de les disposicions legals no sigui suficient per mostrar la imatge fidel.

#### 2. Principis comptables no obligatoris aplicats.

#### 3. Aspectes crítics de la valoració i estimació de la incertesa.

a) Sense perjudici del que indica cada nota específica, en aquest apartat s'ha d'informar quant als supòsits clau sobre el futur, així com d'altres dades rellevants sobre l'estimació de la incertesa en la data de tancament de l'exercici, sempre que comportin un risc important que pugui suposar canvis significatius en el valor dels actius o passius en l'exercici següent. Respecte a aquests actius i passius s'ha d'incloure informació sobre la naturalesa i el valor comptable en la data de tancament.

b) S'ha d'indicar la naturalesa i l'import de qualsevol canvi en una estimació comptable que sigui significatiu i que afecti l'exercici actual o que s'espera que pugui afectar els exercicis futurs. Quan sigui impracticable realitzar una estimació de l'efecte en exercicis futurs, s'ha de revelar aquest fet.

c) En el cas que la direcció sigui conscient de l'existència d'incerteses importants, relatives a esdeveniments o condicions que puguin aportar dubtes significatius sobre la possibilitat que alguna de les societats incloses en la consolidació segueixi funcionant normalment, els ha de revelar en aquest apartat. En cas que els comptes anuals d'alguna de les societats incloses en la consolidació 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, així com les raons per les quals aquesta societat no es pot considerar una empresa en funcionament.

#### 4. Comparació de la informació.

Sense perjudici del que indiquen els apartats següents respecte als canvis en criteris comptables i correcció d'errors, en aquest apartat s'ha d'incorporar la informació següent:

a) 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 consolidats de l'exercici anterior.

b) Explicació de les causes que impedeixen la comparació dels comptes anuals consolidats de l'exercici amb els del precedent.

c) Explicació de l'adaptació dels imports de l'exercici precedent per facilitar la comparació i, en cas contrari, les raons excepcionals que han fet impracticable la reexpressió de les xifres comparatives.

d) En l'exercici en què es produeixi un canvi en el perímetre de la consolidació o en el conjunt consolidable, s'ha d'informar sobre aquesta circumstància, s'han d'esmentar el

nom i domicili de les societats que hagin produït aquests canvis i s'ha d'indicar globalment l'efecte que aquesta variació ha produït sobre el patrimoni, la situació financera i els resultats del grup consolidat en l'exercici corrent respecte al precedent.

## 5. Agrupació de partides.

S'ha d'informar del desglossament de les partides que han estat objecte d'agrupació en el balanç, en el compte de pèrdues i guanys, en l'estat de canvis en el patrimoni net o en l'estat de fluxos d'efectiu consolidats.

No és necessari presentar la informació anterior si la desagregació esmentada figura en altres apartats de la memòria.

## 6. Elements recollits en diverses partides.

Identificació dels elements patrimonials, amb el seu import, que estiguin registrats en dues o més partides del balanç consolidat, amb indicació de les partides i de l'import inclòs en cadascuna.

## 7. Canvis en criteris comptables.

Explicació detallada dels ajustos per canvis en criteris comptables realitzats en l'exercici. En particular, s'ha de subministrar informació sobre:

a) Naturalesa i descripció del canvi produït i les raons per les quals el canvi permet una informació més fiable i rellevant.

b) Import de la correcció per a cada una de les partides que corresponguin dels documents que integren els comptes anuals consolidats, afectats a cadascun dels exercicis presentats a efectes comparatius.

c) Si l'aplicació retroactiva és impracticable, s'ha d'informar sobre el fet, les circumstàncies que ho expliquen i des de quan s'ha aplicat el canvi en el criteri comptable.

Quan el canvi de criteri sigui a causa de l'aplicació d'una nova norma, això s'ha d'indicar i cal atènyer-se al que aquesta disposa, i s'ha d'informar del seu efecte sobre exercicis futurs.

No és necessari incloure informació comparativa en aquest apartat.

## 8. Correcció d'errors.

Explicació detallada dels ajustos per correcció d'errors realitzats en l'exercici. En particular, s'ha de subministrar informació sobre:

a) Naturalesa de l'error i l'exercici o els exercicis en què es va produir.

b) Import de la correcció per a cada una de les partides que corresponguin dels documents que integren els comptes anuals consolidats afectats a cadascun dels exercicis presentats a efectes comparatius.

c) Si l'aplicació retroactiva és impracticable, s'ha d'informar sobre el fet, les circumstàncies que ho expliquen i des de quan s'ha corregit l'error.

No és necessari incloure informació comparativa en aquest apartat.

## 9. Operacions entre societats del perímetre de la consolidació.

S'ha d'informar sobre les operacions significatives que es duiguin a terme entre societats del perímetre de la consolidació, en el cas que l'exercici social d'una d'aquestes finalitzi en una data que no difereix en més de tres mesos de la data de tancament dels comptes consolidats.

D'acord amb el que disposa l'apartat 2 de l'article 16 d'aquestes normes, aquestes operacions, a l'exclusiu efecte de la consolidació, han d'haver motivat un ajust en els comptes anuals d'aquestes societats.

#### 4. Normes de registre i valoració

S'han d'indicar els criteris comptables aplicats en relació amb les partides següents:

1. Homogeneïtzació de partides dels comptes individuals de les societats inclosos en el perímetre de la consolidació; amb indicació dels criteris aplicats per efectuar la homogeneïtzació.

2. Fons de comerç de consolidació i diferència negativa; amb indicació dels criteris aplicats en l'eliminació inversió-patrimoni net i en el càlcul del deteriorament del fons de comerç de consolidació.

En particular, s'ha d'informar dels criteris utilitzats per reconèixer i valorar els actius i passius de les societats dependents incloses en la consolidació.

3. Transaccions entre societats incloses en el perímetre de la consolidació; amb indicació dels criteris aplicats en l'eliminació de les partides intragrup i dels resultats per operacions internes.

4. Immobilitzat intangible; amb indicació dels criteris utilitzats de capitalització o activació, amortització i correccions valoratives per deteriorament.

Justificació de les circumstàncies que han portat a qualificar d'indefinida la vida útil d'un immobilitzat intangible.

En particular, s'ha d'indicar de manera detallada el criteri utilitzat en el càlcul i deteriorament del fons de comerç comptabilitzat en els comptes anuals individuals de les societats incloses en la consolidació, així com a la resta d'immobilitzats intangibles amb vida útil indefinida.

6. Immobilitzat material; amb indicació dels criteris sobre amortització, correccions valoratives per deteriorament i la seva reversió, capitalització de despeses financeres, costos d'ampliació, modernització i millores, costos de desmantellament o retirament, així com els costos de rehabilitació del lloc on s'assenta un actiu i els criteris sobre la determinació del cost dels treballs efectuats pel grup per al seu immobilitzat.

7. S'ha d'assenyalar el criteri per qualificar els terrenys i construccions d'inversions immobiliàries, amb especificació per a aquestes dels criteris que assenyala l'apartat anterior.

8. Arrendaments; amb indicació dels criteris de comptabilització de contractes d'arrendament financer i altres operacions de naturalesa similar.

9. Permutes; amb indicació del criteri seguit i la justificació de l'aplicació, en particular, les circumstàncies que han portat a qualificar a una permuta de caràcter comercial.

10. Instruments financers; s'ha d'indicar:

a) Criteris utilitzats per a la qualificació i valoració de les diferents categories d'actius financers i passius financers, així com per al reconeixement de canvis de valor raonable; en particular, les raons per les quals els valors emesos per les societats del perímetre de consolidació que, d'acord amb l'instrument jurídic empleat, en principi s'haurien d'haver classificat com a instruments de patrimoni, han estat comptabilitzats com a passius financers.

b) La naturalesa dels actius financers i passius financers designats inicialment valor raonable amb canvis en el compte de pèrdues i guanys, així com els criteris aplicats en aquesta designació i una explicació de com s'han complert els requeriments per al registre i la valoració d'instruments financers.

c) 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.

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

e) Instruments financers híbrids; amb indicació dels criteris que s'hagin seguit per valorar de manera separada els instruments que els integrin, sobre la base de les seves característiques i riscos econòmics o, si s'escau, la impossibilitat d'efectuar la separació. Així mateix, s'han de detallar els criteris de valoració seguits amb especial referència a les correccions valoratives per deteriorament.

f) Instruments financers compostos; s'ha d'indicar el criteri de valoració seguit per quantificar el component d'aquests instruments que s'hagi de qualificar de passiu financer.

g) Contractes de garanties financeres; amb indicació del criteri seguit tant en la valoració inicial com en la posterior.

h) Els criteris utilitzats en la determinació dels ingressos o les despeses procedents de les diferents categories d'instruments financers: interessos, primes o descomptes, dividends, etc.

i) Instruments de patrimoni de la societat dominant en poder del grup; amb indicació dels criteris de valoració i registre utilitzats.

11. Cobertures comptables; amb indicació dels criteris de valoració aplicats en els comptes anuals consolidats en les operacions de cobertura, distingint entre cobertures de valor raonable, de fluxos d'efectiu i d'inversions netes en negocis a l'estranger, així com els criteris de valoració aplicats per al registre dels efectes comptables de la seva interrupció i els motius que l'han originat.

12. Existències; amb indicació dels criteris de valoració i, en particular, amb detall dels seguits sobre correccions valoratives per deteriorament i capitalització de despeses financeres.

13. Transaccions en moneda estrangera; amb indicació de:

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

b) Quan s'hagi produït un canvi en la moneda funcional, s'ha de posar de manifest, així com la raó de l'esmentat canvi.

c) Per als elements que contenen els comptes anuals consolidats que en l'actualitat o en l'origen s'hagin expressat en moneda estrangera, s'ha d'indicar el procediment utilitzat per calcular el tipus de canvi a euros.

d) Criteri utilitzat per a la conversió de comptes anuals de societats incloses en el perímetre de la consolidació amb moneda funcional diferent de la de presentació.

14. Impostos sobre beneficis; amb indicació dels criteris utilitzats per al registre i la valoració d'actius i passius per impost diferit.

15. Ingressos i despeses; amb indicació dels criteris generals aplicats. En particular, en relació amb les prestacions de serveis realitzades 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.

16. Provisions i contingències; amb indicació del criteri de valoració, així com, si s'escau, del tractament de les compensacions a rebre d'un tercer en el moment de liquidar l'obligació. En particular, en relació amb les provisions s'ha de realitzar una descripció general del mètode d'estimació i càlcul de cadascun dels riscos.

17. Elements patrimonials de naturalesa mediambiental, amb indicació de:

a) Criteris de valoració, així com d'imputació a resultats dels imports destinats als fins mediambientals. En particular, s'ha d'indicar el criteri seguit per considerar aquests imports despeses de l'exercici o major valor de l'actiu corresponent.

b) Descripció del mètode d'estimació i càlcul de les provisions derivades de l'impacte mediambiental.



18. Criteris utilitzats per al registre i la valoració de les despeses de personal; en particular, el referit a compromisos per pensions.

19. Pagaments basats en accions; amb indicació dels criteris utilitzats per comptabilitzar-los.

20. Subvencions, donacions i llegats; amb indicació del criteri utilitzat per fer la seva classificació i, si s'escau, la seva imputació a resultats.

21. Combinacions de negocis; amb indicació dels criteris de registre i valoració utilitzats en els comptes individuals de les societats del grup.

22. Negocis conjunts; amb indicació dels criteris seguits per integrar en els comptes anuals consolidats els saldos corresponents a negocis conjunts, en què participin les societats del grup.

En particular, s'ha d'informar dels criteris aplicats per reconèixer i valorar els actius i passius de les societats multigrup incloses en la consolidació.

23. Societats associades; amb indicació del criteri seguit per comptabilitzar en els comptes anuals consolidats les inversions del grup en aquestes societats.

24. Criteris utilitzats en transaccions entre parts vinculades.

S'ha d'informar dels criteris aplicats en aquestes transaccions en els comptes individuals de les empreses incloses en el perímetre de la consolidació, sense perjudici de la informació que sobre l'eliminació dels resultats produïts en aquestes operacions s'ha de subministrar en el punt 3 d'aquest apartat.

25. Actius no corrents mantinguts per a la venda; s'han d'indicar els criteris seguits per qualificar i valorar els esmentats actius o grups d'elements com a mantinguts per a la venda, inclosos els passius associats.

26. Operacions interrompudes; criteris per identificar i qualificar una activitat com a interrompuda, així com els ingressos i les despeses que originen.

## 5. Combinacions de negocis

### 5.1 Consolidació de societats dependents.

L'adquisició per part de la societat dominant (empresa adquirent) del control d'una societat dependent (empresa adquirida) constitueix una combinació de negocis en què la societat dominant ha adquirit el control de tots els elements patrimonials de la societat dependent.

1. Per a cada una d'aquestes combinacions que tingui lloc durant l'exercici, s'ha de proporcionar la informació següent:

a) El nom i la descripció de l'empresa o les empreses adquirides.  
b) La data d'adquisició.  
c) La forma jurídica que es fa servir per portar a terme la combinació.  
d) Les raons principals que han motivat la combinació de negocis, així com una descripció qualitativa dels factors que donen lloc al reconeixement del fons de comerç, com ara sinergies esperades de les operacions de combinació de l'adquirida i l'adquirent, actius intangibles que no compleixen les condicions per al seu reconeixement per separat o altres factors.

e) El valor raonable en la data d'adquisició del total de la contraprestació transferida i de cada classe principal de contraprestació, com ara:

- Efectiu.
- Altres actius materials o intangibles, inclòs un negoci o una dependent de l'adquirent.
- Import de la contraprestació contingent; la descripció de l'acord s'ha de subministrar en la lletra g).
- Instruments de deute.
- Participació en el patrimoni de l'adquirent, inclòs el nombre d'instruments de patrimoni emesos o a emetre i el mètode per estimar el seu valor raonable.

Adicionalment, s'ha d'informar de les participacions prèvies en el patrimoni de la societat adquirida que no hagin donat lloc al seu control, en les combinacions de negoci per etapes.

f) Els imports reconeguts, en la data d'adquisició, per a cada classe d'actius i passius de la societat adquirida, amb indicació dels que d'acord amb la norma de registre i valoració 19a del Pla general de comptabilitat no es recullen pel seu valor raonable.

g) Per a qualsevol contraprestació contingent que depengui d'esdeveniments futurs, així com per als actius rebuts com a indemnització davant d'alguna contingència o incertesa: import reconegut en la data d'adquisició, descripció de l'acord, i una estimació de l'interval de possibles resultats, així com de l'import màxim potencial dels pagaments futurs, que l'adquirent pugui estar obligada a realitzar d'acord amb les condicions de l'adquisició, o, si no es poden estimar, s'ha de comunicar aquesta circumstància i també els motius pels quals no es poden estimar.

S'ha de proporcionar aquesta mateixa informació sobre els actius contingents o actius per indemnització; per exemple, en el cas que en l'acord s'inclouï una clàusula en virtut de la qual l'adquirent hagi de ser indemnitzada de la responsabilitat que pugui derivar per litigis pendents de l'adquirida.

h) Valor raonable dels comptes a cobrar adquirits, els imports contractuals bruts a cobrar, i la millor estimació en la data d'adquisició dels fluxos d'efectiu contractuals que no s'espera cobrar. La informació que s'ha de revelar cal proporcionar-la per classe principal de compte a cobrar, com ara préstecs, arrendaments financers directes i qualsevol altra classe de comptes a cobrar.

i) Respecte al fons de comerç que pugui haver sorgit en les combinacions de negoci, s'ha de subministrar la informació sol·licitada en l'apartat de la nota 6. Així mateix, s'ha d'informar de l'import total del fons de comerç que s'espera que sigui deduïble fiscalment.

j) Per als casos de «relació preexistent» on l'adquirida i l'adquirent mantinguin una relació que existia abans que es considerés una combinació de negocis: una descripció de la transacció, l'import reconegut de cada transacció i, si la transacció és la cancel·lació efectiva d'una relació preexistent, el mètode utilitzat per determinar l'import de la cancel·lació esmentada.

## 2. En una combinació de negocis realitzada per etapes:

a) Valor raonable en la data d'adquisició de les participacions en el patrimoni de l'adquirida, mantingudes per l'adquirent immediatament abans de la data d'adquisició.

b) L'import de qualsevol guany o pèrdua reconegut procedent de valorar novament a valor raonable la participació en el patrimoni de l'adquirida mantinguda per l'adquirent abans de la combinació de negocis i la partida del compte de pèrdues i guanys en què està reconegut l'esmentat guany o pèrdua.

3. La informació requerida en l'apartat 1 s'ha de revelar de forma agregada per a les combinacions de negocis, efectuades durant l'exercici econòmic, que individualment no tinguin importància relativa.

Adicionalment, l'empresa adquirent ha de proporcionar la informació que conté l'apartat esmentat per a cada una de les combinacions de negocis efectuades o en curs entre la data de tancament dels comptes anuals consolidats i la de la formulació, excepte en el cas que això no sigui possible. En aquest cas, s'han d'assenyalar les raons per les quals aquesta informació no es pot proporcionar.

4. S'ha de revelar, de forma separada per a cada combinació de negocis efectuada durant l'exercici, o agregadament per a les que no tinguin individualment importància relativa, la part dels ingressos i el resultat imputable a la combinació des de la data d'adquisició. També s'han d'indicar els ingressos i el resultat de l'exercici que hagi obtingut el grup resultant de la combinació de negocis sota el supòsit que totes les combinacions de negoci realitzades en l'exercici s'hagin efectuat en la seva data d'inici.

En cas que aquesta informació no es pugui subministrar, s'ha d'assenyalar aquest fet i els seus motius.

5. S'ha d'indicar la informació següent en relació amb les combinacions de negocis efectuades durant l'exercici o en els exercicis anteriors:

a) Si l'import reconegut en comptes s'ha determinat provisionalment, s'han d'assenyalar els motius pels quals el reconeixement inicial no és complet, els actius adquirits i compromisos assumits per als quals el període de valoració és obert i l'import i naturalesa de qualsevol ajust en la valoració efectuat durant l'exercici.

b) Una descripció dels fets o les circumstàncies posteriors a l'adquisició que han donat lloc al reconeixement durant l'exercici d'impostos diferits adquirits com a part de la combinació de negocis.

c) L'import i una justificació de qualsevol guany o pèrdua reconegut en l'exercici que estigui relacionat amb els actius adquirits o passius assumits i sigui de tal import, naturalesa o incidència que aquesta informació sigui rellevant per comprendre els comptes anuals consolidats.

d) Fins que l'entitat cobri, alieni o perdi de qualsevol altra manera el dret a un actiu per una contraprestació contingent, o fins que el grup liquidi un passiu derivat d'una contraprestació contingent o es cancel·li el passiu o expiri, s'han d'assenyalar tots els canvis en els imports reconeguts, inclosos les diferències que sorgeixin en la liquidació, tots els canvis en el rang de resultats possibles sense descomptar i les seves raons de canvi, i les tècniques de valoració per valorar la contraprestació contingent.

5.2 Combinacions de negocis reconegudes en els comptes individuals de les societats a què s'aplica el mètode d'integració global o proporcional.

S'ha d'informar en els mateixos termes de l'apartat anterior sobre les combinacions de negocis a les quals s'apliqui el mètode d'adquisició que regula la norma de registre i valoració 19a del Pla general de comptabilitat, reconegudes en els comptes individuals de les societats consolidats pel mètode d'integració global o proporcional.

## 6. Fons de comerç

### 6.1 Fons de comerç de consolidació.

L'adquisició per part de la societat dominant (empresa adquirent) del control d'una societat dependent (empresa adquirida) constitueix una combinació de negocis en la qual la societat dominant ha adquirit el control de tots els elements patrimonials de la societat dependent.

En aquest apartat s'ha d'incloure la informació següent:

1. Per a cada combinació de negocis que s'hagi realitzat en l'exercici, s'ha d'expressar la xifra del fons de comerç, amb desglossament de les corresponents a les diferents combinacions de negocis.

Si es tracta de combinacions de negocis que individualment no tenen importància relativa, la informació anterior s'ha de mostrar de forma agregada.

Aquesta informació també s'ha d'expressar per a les combinacions de negocis efectuades entre la data de tancament dels comptes anuals consolidats i la de la seva formulació, llevat que no sigui possible, cas en què s'han d'assenyalar les raons per les quals aquesta informació no es pot proporcionar.

2. L'empresa ha de dur a terme una conciliació entre l'import comptable del fons de comerç al principi i al final de l'exercici, i ha de mostrar per separat:

a) El seu import brut i les correccions valoratives per deteriorament acumulades al principi de l'exercici.

b) El fons de comerç addicional reconegut durant el període, diferenciant el fons de comerç inclòs en un grup alienable d'elements que s'hagi classificat com a mantingut per a la venda, d'acord amb les normes de registre i valoració. Així mateix, s'ha d'informar sobre el fons de comerç donat de baixa durant el període sense que hagi estat inclòs prèviament en cap grup alienable d'elements classificat com a mantingut per a la venda.

- c) Els ajustos que escaiguin del reconeixement posterior d'actius per impost diferit efectuat durant el període provisional de valoració.
- d) Les correccions valoratives per deteriorament reconegudes durant l'exercici.
- e) Qualsevol altres canvis en l'import comptable durant l'exercici, i
- f) L'import brut del fons de comerç i les correccions valoratives per deteriorament acumulades al final de l'exercici.

3. Descripció dels factors que hagin contribuït al registre del fons de comerç, i també s'ha de justificar i indicar l'import del fons de comerç i d'altres immobilitzats intangibles de vida útil indefinida, atribuïts a cada unitat generadora d'efectiu.

4. Per a cada pèrdua per deteriorament de quantia significativa del fons de comerç, s'ha d'informar del següent:

a) Descripció de la unitat generadora d'efectiu que inclogui el fons de comerç, així com altres immobilitzats intangibles o materials i la manera de realitzar l'agrupació per identificar una unitat generadora d'efectiu en el cas que sigui diferent de la portada a terme en exercicis anteriors.

b) Import, successos i circumstàncies que han portat al reconeixement d'una correcció valorativa per deteriorament.

c) Criteri utilitzat per determinar el valor raonable menys els costos de venda, si s'escau, i

d) Si el mètode utilitzat és el valor en ús, s'ha d'assenyalar el tipus o els tipus d'actualització utilitzats en les estimacions actuals i en les anteriors, una descripció de les hipòtesis clau sobre les quals s'han basat les projeccions de fluxos d'efectiu i de com se n'han determinat els valors, el període que abasta la projecció dels fluxos d'efectiu i la seva taxa de creixement a partir del cinquè any.

5. Respecte a les pèrdues per deteriorament agregades per a les quals no es revela la informació que assenyala el número anterior, els principals successos i circumstàncies que han portat al reconeixement de les correccions valoratives per deteriorament.

6. Les hipòtesis utilitzades per determinar l'import recuperable dels actius o de les unitats generadores d'efectiu.

6.2 Fons de comerç reconegut en els comptes individuals de les societats a què s'aplica el mètode d'integració global o proporcional.

S'ha d'informar en els mateixos termes de l'apartat anterior sobre el fons de comerç que hagi sorgit en aplicar el mètode d'adquisició que regula la norma de registre i valoració 19a del Pla general de comptabilitat, en les combinacions de negocis reconegudes en els comptes individuals de les societats consolidats pel mètode d'integració global o proporcional.

## 7. Diferències negatives

### 7.1 Diferències negatives de consolidació.

1. Anàlisi de la composició de les partides del compte de pèrdues i guanys consolidat «Diferència negativa en combinacions de negocis» i «Diferència negativa de consolidació de societats posades en equivalència». S'han de descriure les raons per les quals la transacció ha originat el saldo d'aquests epígrafs, si són significatius.

2. Desglossament del saldo final en funció de les participacions que han generat les diferències negatives de consolidació.

3. Així mateix, si s'escau, s'han de descriure els actius intangibles i contingents que no s'han pogut registrar perquè no s'ha pogut calcular la seva valoració per referència a un mercat actiu.

7.2 Diferències negatives reconegudes en els comptes individuals de les societats a què s'aplica el mètode d'integració global.

S'ha d'informar en els mateixos termes de l'apartat anterior sobre les diferències negatives que hagin sorgit en aplicar el mètode d'adquisició que regula la norma de registre i valoració 19a del Pla general de comptabilitat, en les combinacions de negocis reconegudes en els comptes individuals de les societats consolidats pel mètode d'integració global o proporcional.

## 8. Socis externs

S'ha de mostrar la informació següent:

1. Desglossament d'aquesta subagrupació, amb indicació per a cada societat dependent de:

- a) El moviment ocorregut en l'exercici i les causes que l'han originat i
- b) La composició del saldo al tancament de l'exercici, diferenciant entre la seva participació en els fons propis, ajustos per canvis de valor i subvencions, donacions i llegats.

2. Si l'adquisició de la condició d'empresa dependent ha tingut lloc durant l'exercici, s'ha d'informar de l'import dels socis externs en l'adquirida reconeguts en la data d'adquisició.

3. Participació dels socis externs en el fons de comerç comptabilitzat en els comptes anuals consolidats d'acord amb el que disposa l'article 29.1.d) d'aquestes normes.

4. Descripció dels acords significatius formalitzats per les societats integrants del grup amb els socis externs sobre els instruments de patrimoni d'una societat dependent, com ara compromisos de compra futura o l'emissió d'opcions de venda, amb l'obligació de lliurar efectiu o altres actius si els acords esmentats arriben a executar-se.

## 9. Canvis en el percentatge de participació en les societats del grup

1. S'ha d'informar dels efectes en el patrimoni net atribuïble als propietaris de la dominant dels canvis en la participació de la dominant en la propietat d'una dependent que no donin lloc a pèrdua de control. En particular, per a cada operació que sigui significativa s'ha de mostrar la informació següent:

- a) Variació en les reserves.
- b) Variació en els epígrafs de la subagrupació A-2) Ajustos per canvis de valor, i en la subagrupació A-3) Subvencions, donacions i llegats rebuts.
- c) Si s'escau, fons de comerç atribuït als socis minoritaris.

2. Si es perd el control d'una dependent, s'ha d'informar sobre el benefici o la pèrdua, si n'hi ha, reconeguda segons l'article 31 d'aquestes normes. En particular, s'ha de mostrar la informació següent:

- a) La part del benefici o la pèrdua atribuïble al reconeixement de la inversió retinguda en la qual anteriorment fos entitat dependent pel seu valor raonable en la data en la qual perdi el control; i
- b) La part del benefici o la pèrdua reclassificada en el compte de pèrdues i guanys consolidat.
- c) El benefici o la pèrdua que subsisteixi després de practicar els ajustos que descriu l'article 31.

## 10. Negocis conjunts

1. S'han d'indicar i descriure els interessos significatius en negocis conjunts amb realització d'un detall de la forma que adopta el negoci, i s'ha de distingir entre:

- a) Explotacions controlades conjuntament.
- b) Actius controlats conjuntament.
- c) Societats multigrup a les quals s'apliqui el mètode d'integració proporcional.

2. Sense perjudici de la informació requerida en l'apartat 2 de la nota 21, s'ha d'informar de forma separada sobre l'import agregat de les contingències següents, llevat que la probabilitat de pèrdua sigui remota:

- a) Qualsevol contingència en què com a partícip s'hagi incorregut en relació amb les inversions en negocis conjunts i la seva part en cadascuna de les contingències en què s'hagi incorregut conjuntament amb altres partícips.
- b) La seva part de les contingències dels negocis conjunts en què pot ser responsable, i
- c) Les contingències que sorgeixen a causa que com partícip pot ser responsable dels passius d'altres partícips d'un negoci conjunt.

3. S'ha d'informar separatament de l'import total dels compromisos següents:

- a) Qualsevol compromís d'inversió de capital, que hagi assumit en relació amb la seva participació en negocis conjunts, així com la seva part dels compromisos d'inversió de capital assumits conjuntament amb altres partícips, i
- b) La seva participació en els compromisos d'inversió de capital assumits pels propis negocis conjunts.

4. S'han de desglossar per a cada partida significativa del balanç, del compte de pèrdues i guanys, de l'estat de fluxos d'efectiu i de l'estat de canvis en el patrimoni net consolidats, els imports corresponents als negocis conjunts. Aquesta informació s'ha d'incloure de forma agregada per al total de negocis conjunts en els quals participa el grup.

## 11. Participacions en societats posades en equivalència

S'ha de mostrar la informació següent:

1. Desglossament d'aquesta partida per societats posades en equivalència, amb indicació del moviment de l'exercici i les causes que l'han originat.

2. El valor raonable de les inversions en aquestes societats, per a les quals hi hagi preus de cotització.

3. Informació financera resumida de les societats, on s'han d'incloure l'import acumulat dels actius, dels passius, dels ingressos ordinaris i del resultat de l'exercici.

4. La porció de pèrdues de l'associada no reconegudes, amb distinció de les que són de l'exercici i les acumulades, en cas que la societat inversora hagi deixat de reconèixer la part que li correspon en les pèrdues de la societat.

5. Resultat de l'exercici de les societats posades en equivalència que correspongui a la societat inversora. S'ha d'informar del que s'ha comptabilitzat en el compte de pèrdues i guanys i del que figura directament en el patrimoni net. En particular, s'ha d'informar de la part que correspongui a l'inversor en qualsevol activitat interrompuda d'aquestes entitats.

6. Sense perjudici de la informació requerida en l'apartat 2 de la nota 21, s'ha d'informar de la part dels passius contingents d'una associada en què hagin incorregut les societats del grup conjuntament amb altres inversors i dels passius contingents que hagin sorgit perquè la societat inversora sigui responsable subsidiària en relació amb una part o la totalitat dels passius d'una associada.

## 12. Immobilitzat material

1. Anàlisi del moviment durant l'exercici de cada partida del balanç consolidat inclosa en aquest epígraf i de les seves corresponents amortitzacions acumulades i correccions valoratives per deteriorament acumulades; amb indicació del següent:

- a) Saldo inicial.
- b) Entrades o dotacions, amb especificació de les adquisicions realitzades mitjançant combinacions de negocis i aportacions no dineràries, així com les ocasionades per ampliacions o millores.
- c) Reversió de correccions valoratives per deteriorament.
- d) Augments/disminucions per transferències o traspassos d'altres partides; en particular, a actius no corrents mantinguts per a la venda o operacions interrompudes.
- e) Sortides, baixes o reduccions.
- f) Correccions valoratives per deteriorament, amb diferenciació de les reconegudes en l'exercici, de les acumulades.
- g) Amortitzacions, amb diferenciació de les reconegudes en l'exercici, de les acumulades.
- h) Saldo final.

### 2. Informació sobre:

a) Costos estimats de desmantellament, retirament o rehabilitació, inclosos com a major valor dels actius, amb especificació de les circumstàncies que s'han tingut en compte per a la seva valoració.

b) Vides útils o coeficients d'amortització utilitzats per classes d'elements, així com els mètodes d'amortització utilitzats, amb informació sobre l'amortització de l'exercici i l'acumulada que correspongui a cada element significatiu d'aquest epígraf.

c) Sempre que tingui incidència significativa en l'exercici present o en exercicis futurs, s'ha d'informar dels canvis d'estimació que afectin valors residuals, els costos estimats de desmantellament, retirament o rehabilitació, vides útils i mètodes d'amortització.

d) Característiques de les inversions en immobilitzat material situades fora del territori espanyol, amb indicació del seu valor comptable, amortització i correccions valoratives per deteriorament acumulades.

e) Import de les despeses financeres capitalitzades en l'exercici, així com els criteris seguits per a la seva determinació.

f) Per a cada correcció valorativa per deteriorament de quantia significativa, reconeguda o revertida durant l'exercici per a un immobilitzat material individual, s'ha d'indicar:

- Naturalesa de l'immobilitzat material.
- Import, successos i circumstàncies que han portat al reconeixement i la reversió de la pèrdua per deteriorament.
- Criteri utilitzat per determinar el valor raonable menys els costos de venda, si s'escau, i
  - Si el mètode utilitzat és el valor en ús, s'ha d'assenyalar el tipus o els tipus d'actualització utilitzats en les estimacions actuals i en les anteriors, una descripció de les hipòtesis clau sobre les quals s'han basat les projeccions de fluxos d'efectiu i de com se n'han determinat els valors, el període que abasta la projecció dels fluxos d'efectiu i la seva taxa de creixement a partir del cinquè any.

g) Respecte a les pèrdues i reversions per deteriorament agregades per a les quals no es revela la informació que assenyala la lletra anterior, les principals classes d'immobilitzats afectats per les pèrdues i reversions per deteriorament i els principals successos i circumstàncies que han portat al reconeixement i la reversió d'aquestes correccions valoratives per deteriorament.

h) S'ha d'informar de l'import de les compensacions de tercers que s'inclouguin en el resultat de l'exercici per elements d'immobilitzat material amb un valor que s'hagi deteriorat, que s'hagin perdut o s'hagin retirat.

i) Si l'immobilitzat material està inclòs en una unitat generadora d'efectiu, la informació de la pèrdua per deteriorament s'ha de donar d'acord amb el que estableix la nota 6.

j) Característiques de l'immobilitzat material no afecte directament a l'explotació, amb indicació del seu valor comptable, amortització i correccions valoratives per deteriorament acumulades.

k) Import i característiques dels béns totalment amortitzats en ús, amb distinció entre construccions i resta d'elements.

l) Béns afectes a garanties i reversió, així com l'existència i els imports de restriccions a la titularitat.

m) Subvencions, donacions i llegats rebuts relacionats amb l'immobilitzat material, amb indicació també l'import d'aquests actius.

n) Compromisos fermes de compra i fonts previsibles de finançament, així com els compromisos fermes de venda.

o) Qualsevol altra circumstància de caràcter substantiu que afecti béns de l'immobilitzat material com ara: arrendaments, assegurances, litigis, embargaments i situacions anàlogues.

p) Arrendaments financers i altres operacions de naturalesa similar sobre béns de l'immobilitzat material. Sense perjudici de la informació requerida en altres parts de la memòria.

q) En el cas d'immobles, s'ha d'indicar de manera separada el valor de la construcció i del terreny.

r) El resultat de l'exercici derivat de l'alienació o disposició per altres mitjans d'elements de l'immobilitzat material.

### 13. Inversions immobiliàries

A més de la informació requerida en la nota anterior, s'han de descriure els immobles classificats com a inversions immobiliàries, i s'ha d'informar de:

1. Tipus d'inversions immobiliàries i destinació que se'ls dóna.

2. Ingressos provinents d'aquestes inversions, així com les despeses per a la seva explotació; s'han de diferenciar les inversions que generen ingressos de les que no ho fan.

3. L'existència i l'import de les restriccions a la realització d'inversions immobiliàries, al cobrament dels ingressos que en deriven o dels recursos obtinguts per la seva alienació o disposició per altres mitjans, i

4. Obligacions contractuals per a adquisició, construcció o desenvolupament d'inversions immobiliàries o per a reparacions, manteniment o millores.

### 14. Immobilitzat intangible

S'ha d'incloure la informació següent:

1. Anàlisi del moviment durant l'exercici de cada partida del balanç consolidat inclosa en aquest epígraf i de les seves corresponents amortitzacions acumulades i correccions valoratives per deteriorament de valor acumulades; amb indicació del següent:

a) Saldo inicial.

b) Entrades o dotacions, amb especificació dels actius generats internament i les adquisicions realitzades mitjançant combinacions de negocis i aportacions no dineràries.

c) Reversió de correccions valoratives per deteriorament.

d) Augments/disminucions per transferències o traspàs d'una altra partida, en particular a actius no corrents mantinguts per a la venda.

e) Sortides, baixes o reduccions.



f) Correccions valoratives per deteriorament, amb diferenciació de les reconegudes en l'exercici, de les acumulades.

g) Amortitzacions, amb diferenciació de les reconegudes en l'exercici, de les acumulades.

h) Saldo final.

2. Informació sobre:

a) Actius afectes a garanties i reversió, així com l'existència i els imports de restriccions a la titularitat.

b) Vides útils o coeficients d'amortització utilitzats per classes d'elements, així com els mètodes d'amortització utilitzats, amb informació sobre l'amortització de l'exercici i l'acumulada que correspongui a cada element significatiu d'aquest epígraf.

c) Sempre que tingui incidència significativa en l'exercici present o en exercicis futurs, s'ha d'informar dels canvis d'estimació que afecten valors residuals, vides útils i mètodes d'amortització.

d) Característiques de les inversions en immobilitzat intangible els drets de les quals es puguin exercitar fora del territori espanyol o que estiguin relacionades amb inversions situades fora del territori espanyol, amb indicació del seu valor comptable, amortització i correccions valoratives per deteriorament acumulades.

e) Import de les despeses financeres capitalitzades en l'exercici, així com els criteris seguits per a la seva determinació.

f) Per a cada correcció valorativa per deteriorament de quantia significativa, reconeguda o revertida durant l'exercici per a un immobilitzat intangible individual, s'han d'indicar:

- Naturalesa de l'immobilitzat intangible.
- Import, successos i circumstàncies que han portat al reconeixement i la reversió de la pèrdua per deteriorament.

- Criteri utilitzat per determinar el valor raonable menys els costos de venda, si s'escau, i

- Si el mètode utilitzat és el valor en ús, s'ha d'assenyalar el tipus o els tipus d'actualització utilitzats en les estimacions actuals i en les anteriors, una descripció de les hipòtesis clau sobre les quals s'han basat les projeccions de fluxos d'efectiu i de com se n'han determinat els valors, el període que abasta la projecció dels fluxos d'efectiu i la seva taxa de creixement a partir del cinquè any.

g) Respecte a les pèrdues i reversions per deteriorament agregades per a les quals no es revela la informació que assenjala la lletra anterior, les principals classes d'immobilitzats afectats per les pèrdues i reversions per deteriorament i els principals successos i circumstàncies que han portat al reconeixement i la reversió d'aquestes correccions valoratives per deteriorament.

h) Si l'immobilitzat intangible està inclòs en una unitat generadora d'efectiu, la informació de la pèrdua per deteriorament s'ha de donar d'acord amb el que estableix la nota 6.

i) Característiques de l'immobilitzat intangible no afecte directament a l'explotació, amb indicació del seu valor comptable, amortització i correccions valoratives per deteriorament acumulades.

j) Import i característiques dels immobilitzats intangibles totalment amortitzats en ús.

k) Subvencions, donacions i llegats rebuts relacionats amb l'immobilitzat intangible, amb indicació també de l'import d'aquests actius.

l) Compromisos fermes de compra i fonts previsibles de finançament, així com els compromisos fermes de venda.

m) El resultat de l'exercici derivat de l'alienació o disposició per altres mitjans d'elements de l'immobilitzat intangible.

n) L'import agregat dels desemborsaments per recerca i desenvolupament que s'hagin reconegut com a despeses durant l'exercici, així com la justificació de les circumstàncies que suporten la capitalització de despeses de recerca i desenvolupament.

o) S'han de detallar els immobilitzats amb vida útil indefinida diferents del fons de comerç, amb detall el seu import, naturalesa i les raons sobre les quals es basa l'estimació de l'esmentada vida útil indefinida.

p) Qualsevol altra circumstància de caràcter substantiu que afecti l'immobilitzat intangible, com ara: arrendaments, assegurances, litigis, embargaments i situacions anàlogues.

## 15. Arrendaments i altres operacions de naturalesa similar

La informació que es requereix a continuació per a les operacions d'arrendament també s'ha de subministrar quan es realitzin altres operacions de naturalesa similar.

### 15.1 Arrendaments financers

#### 1. Els arrendadors han d'informar de:

a) Una conciliació entre la inversió bruta total en els arrendaments classificats com a financers (i assenyalar, si s'escau, l'opció de compra) i el seu valor actual al tancament de l'exercici. S'ha d'informar a més dels cobraments mínims a rebre pels arrendaments esmentats i del seu valor actual, en cadascun dels terminis següents:

- Fins a un any;
- Entre un any i cinc anys;
- Més de cinc anys.

b) Una conciliació entre l'import total dels contractes d'arrendament financer al principi i al final de l'exercici.

c) Una descripció general dels acords significatius d'arrendament financer.

d) Els ingressos financers no meritats i el criteri de distribució del component financer de l'operació.

e) L'import de les quotes contingents reconegudes com a ingressos de l'exercici.

f) La correcció de valor per deteriorament que cobreixin les insolvències per quantitats derivades de l'arrendament pendents de cobrament.

#### 2. Els arrendataris han d'informar de:

a) Per a cada classe d'actius, l'import pel qual s'ha reconegut inicialment l'actiu, amb indicació si aquest correspon al valor raonable de l'actiu o, si s'escau, al valor actual dels pagaments mínims a realitzar.

b) Una conciliació entre l'import total dels pagaments futurs mínims per arrendament (i assenyalar, si s'escau, l'opció de compra) i el seu valor actual al tancament de l'exercici. S'ha d'informar a més dels pagaments mínims per arrendament i del seu valor actual, en cadascun dels terminis següents:

- Fins a un any;
- Entre un any i cinc anys;
- Més de cinc anys.

c) L'import de les quotes contingents reconegudes com a despesa de l'exercici.

d) L'import total dels pagaments futurs mínims que s'esperen rebre, al tancament de l'exercici, per subarrendaments financers no cancel·lables.

e) Una descripció general dels acords significatius d'arrendament financer, en què s'ha d'informar de:

- Les bases per a la determinació de qualsevol quota de caràcter contingent que s'hagi pactat.

- L'existència i, si s'escau, els terminis de renovació dels contractes, així com de les opcions de compra i les clàusules d'actualització o esglaonament de preus, i
  - Les restriccions imposades a l'arrendatari en virtut dels contractes d'arrendament, com ara les que es refereixin a la distribució de dividendes, a l'endeutament addicional o a nous contractes d'arrendament.
- f) Als actius que sorgeixin d'aquests contractes, els és aplicable la informació que s'ha d'incloure en la memòria corresponent a la seva naturalesa, que estableixen les notes anteriors, relatives a immobilitzat material, inversions immobiliàries i intangible.

## 15.2 Arrendaments operatius

### 1. Els arrendadors han d'informar de:

a) L'import total dels cobraments futurs mínims de l'arrendament corresponents als arrendaments operatius no cancel·lables, així com els imports que corresponguin als terminis següents:

- Fins a un any;
- Entre un any i cinc anys;
- Més de cinc anys.

b) Una descripció general dels béns i dels acords significatius d'arrendament.

c) L'import de les quotes contingents reconegudes com a ingressos de l'exercici.

### 2. Els arrendataris han d'informar de:

a) L'import total dels pagaments futurs mínims de l'arrendament corresponents als arrendaments operatius no cancel·lables, així com els imports que corresponguin als terminis següents:

- Fins a un any;
- Entre un any i cinc anys;
- Més de cinc anys.

b) L'import total dels pagaments futurs mínims que s'esperen rebre, al tancament de l'exercici, per subarrendaments operatius no cancel·lables.

c) Les quotes d'arrendaments i subarrendaments operatius reconegudes com a despeses i ingressos de l'exercici, amb la diferència entre: imports dels pagaments mínims per arrendament, quotes contingents i quotes de subarrendament.

d) Una descripció general dels acords significatius d'arrendament, en què s'ha d'informar de:

- Les bases per determinar qualsevol quota de caràcter contingent que s'hagi pactat.
- L'existència i, si s'escau, els terminis de renovació dels contractes, així com de les opcions de compra i les clàusules d'actualització o esglaonament de preus, i
- Les restriccions imposades a l'arrendatari en virtut dels contractes d'arrendament, com ara les que es refereixin a la distribució de dividendes, a l'endeutament addicional o a nous contractes d'arrendament.

## 16. Instruments financers

### 16.1 Consideracions generals.

La informació requerida en els apartats següents és aplicable als instruments financers inclosos en l'abast de la norma de registre i valoració 9a del Pla general de comptabilitat.

Als efectes de presentació de la informació en la memòria, hi ha determinada informació que s'ha de subministrar per classes d'instruments financers. Aquestes classes s'han de definir prenent en consideració la naturalesa dels instruments financers i les categories



## a.2) Passius financers.

Categories	Classes													
	Instruments financers a llarg termini						Instruments financers a curt termini						Total	
	Deutes amb entitats de crèdit		Obligacions i altres valors negociables		Derivats Altres		Deutes amb entitats de crèdit		Obligacions i altres valors negociables		Derivats Altres			
	Ex x	Ex x-1	Ex x	Ex x-1	Ex x	Ex x-1	Ex x	Ex x-1	Ex x	Ex x-1	Ex x	Ex x-1	Ex x	Ex x-1
Dèbits i partides a pagar														
Passius a valor raonable amb canvis en pèrdues i guanys														
– Mantinguts per negociar														
– Altres														
Derivats de cobertura														
Total														

b) Actius financers i passius financers valorats a valor raonable amb canvis en el compte de pèrdues i guanys.

S'ha d'informar sobre l'import de la variació en el valor raonable, durant l'exercici i l'acumulada des de la designació, i s'ha d'indicar el mètode utilitzat per realitzar el càlcul.

Respecte als instruments financers derivats, diferents dels que es qualifiquin d'instruments de cobertura, s'ha d'informar sobre la naturalesa dels instruments i les condicions importants que puguin afectar l'import, el calendari i la certesa dels futurs fluxos d'efectiu.

En cas que s'hagin designat actius financers o passius financers en la categoria d'«Altres actius financers a valor raonable amb canvis en el compte de pèrdues i guanys» o en la d'«Altres passius financers a valor raonable amb canvis en el compte de pèrdues i guanys», s'ha d'informar sobre l'ús d'aquesta opció, amb especificació del compliment dels requisits que exigeix la norma de registre i valoració.

## c) Reclassificacions.

Si, d'acord amb el que estableix la norma de registre i valoració 9a del Pla general de comptabilitat, s'ha reclassificat un actiu financer de manera que aquest passi a valorar-se al cost o al cost amortitzat, en lloc de fer-ho al valor raonable, o viceversa, s'ha d'informar sobre els imports de la dita reclassificació per cada categoria d'actius financers i se n'ha d'incloure una justificació.

## d) Classificació per venciments.

Per als actius financers i passius financers que tinguin un venciment determinat o determinable, s'ha d'informar sobre els imports que vencin en cadascun dels cinc anys següents al tancament de l'exercici i de la resta fins al seu últim venciment. Aquestes indicacions han de figurar separatament per a cada una de les partides d'actius financers i passius financers conforme al model de balanç.

## e) Transferències d'actius financers.

Quan s'hagin realitzat cessions d'actius financers de manera que una part dels actius o la totalitat no compleixi les condicions per a la baixa del balanç que assenyala l'apartat

2.9 de la norma de registre i valoració relativa a instruments financers del Pla general de comptabilitat, s'ha de proporcionar la informació següent agrupada per classes d'actius:

- La naturalesa dels actius cedits.
- La naturalesa dels riscos i beneficis inherents a la propietat a què s'està exposat.
- El valor comptable dels actius cedits i els passius associats, que es mantinguin registrats en el balanç consolidat, i
  - Quan es reconeixin els actius en funció de la seva implicació continuada, el valor comptable dels actius que inicialment figuraven en el balanç consolidat, el valor comptable dels actius que l'entitat continua reconeixent i el valor comptable dels passius associats.

f) Actius cedits i acceptats en garantia.

S'ha d'informar del valor comptable dels actius financers lliurats com a garantia, de la classe a la qual pertanyen, així com dels terminis i les condicions relacionats amb l'operació de garantia esmentada.

Si es mantenen actius de tercers en garantia, ja siguin financers o no, dels quals en pugui disposar encara que no s'hagi produït l'impagament, s'ha d'informar sobre:

- El valor raonable de l'actiu rebut en garantia.
- El valor raonable de qualsevol actiu rebut en garantia del qual s'hagi disposat i si es té l'obligació de retornar-lo o no, i
  - Els terminis i les condicions relatius a l'ús, per part del grup, dels actius rebuts en garantia.

g) Correccions per deteriorament del valor originades pel risc de crèdit.

S'ha de presentar, per a cada classe d'actius financers, una anàlisi del moviment dels comptes correctors representatius de les pèrdues per deteriorament originades pel risc de crèdit.

h) Comptes a cobrar adquirits en una combinació de negocis que ha tingut lloc en l'exercici:

- (i) el valor raonable dels comptes a cobrar;
- (ii) els imports contractuals bruts a cobrar; i
- (iii) la millor estimació en la data d'adquisició dels fluxos d'efectiu contractuals que no s'espera cobrar.

Aquesta informació s'ha de proporcionar per classe principal de compte a cobrar, com ara, préstecs, arrendaments financers directes i qualsevol altra classe de comptes a cobrar.

i) Impagament i incompliment de condicions contractuals

En relació amb els préstecs pendents de pagament al tancament de l'exercici, s'ha d'informar de:

- Els detalls de qualsevol impagament del principal o interessos que s'hagi produït durant l'exercici.
- El valor comptable en la data de tancament de l'exercici dels préstecs en els quals s'hagi produït un incompliment per impagament, i
  - Si l'impagament ha estat solucionat o s'han renegociat les condicions del préstec abans de la data de formulació dels comptes anuals.

Si durant l'exercici s'ha produït un incompliment contractual diferent de l'impagament i sempre que aquest fet atorgui al prestador el dret a reclamar el pagament anticipat, s'ha de subministrar una informació similar a la descrita, excepte si l'incompliment s'ha solucionat o les condicions s'han renegociat abans de la data de tancament de l'exercici.

j) Deutes amb característiques especials.

Quan les empreses del conjunt consolidable tinguin deutes amb característiques especials, s'ha d'informar de la naturalesa dels deutes, els seus imports i característiques, i s'ha de desglossar, quan escaigui, si són amb empreses del grup o associades.

16.2.2 Informació relacionada amb el compte de pèrdues i guanys consolidat i el patrimoni net.

S'ha d'informar de:

- a) Les pèrdues o els guanys nets procedents de les diferents categories d'instruments financers que defineix la norma de registre i valoració 9a del Pla general de comptabilitat.
- b) Els ingressos i les despeses financers calculats per aplicació del mètode del tipus d'interès efectiu.
- c) L'import de les correccions valoratives per deteriorament per a cada classe d'actius financers, així com l'import de qualsevol ingrés financer imputat al compte de pèrdues i guanys consolidat relacionat amb aquests actius.

16.2.3 Altra informació que s'ha d'incloure en la memòria

a) Comptabilitat de cobertures

S'ha d'incloure, per classes de cobertura comptable, una descripció detallada de les operacions de cobertura que es realitzin, dels instruments financers designats instruments de cobertura, així com dels seus valors raonables en la data de tancament d'exercici i de la naturalesa dels riscos que s'han cobert. En particular, ha de justificar que es compleixen els requisits que exigeix la norma de registre i valoració relativa a instruments financers del Pla general de comptabilitat.

Adicionalment, en les cobertures de fluxos d'efectiu, s'ha d'informar sobre:

- a) Els exercicis en els quals s'espera que ocorrin els fluxos d'efectiu i els exercicis en els quals s'espera que afectin el compte de pèrdues i guanys consolidat.
- b) L'import reconegut en el patrimoni net durant l'exercici i l'import que s'ha imputat al compte de pèrdues i guanys consolidat des del patrimoni net, amb detall dels imports inclosos en cada partida del compte de pèrdues i guanys consolidat.
- c) L'import que s'hagi reduït del patrimoni net durant l'exercici i s'hagi inclòs en la valoració inicial del preu d'adquisició o del valor comptable d'un actiu o passiu no financer, en el cas que la partida coberta sigui una transacció prevista altament probable, i
- d) Totes les transaccions previstes per a les quals prèviament s'hagi aplicat comptabilitat de cobertures, però que no s'espera que hagin d'ocórrer.

En les cobertures de valor raonable també s'ha d'informar sobre l'import de les pèrdues o els guanys de l'instrument de cobertura i de les pèrdues o els guanys de la partida coberta atribuïbles al risc cobert.

Així mateix, s'ha de revelar l'import de la ineficàcia registrada en el compte de pèrdues i guanys consolidat en relació amb la cobertura dels fluxos d'efectiu i amb la cobertura de la inversió neta en negocis a l'estranger.

b) Valor raonable.

S'ha de revelar el valor raonable de cada classe d'instruments financers i aquest valor s'ha de comparar amb el seu valor comptable corresponent.

No és necessari revelar el valor raonable en els supòsits següents:

- a) Quan el valor comptable constitueixi una aproximació acceptable del valor raonable; per exemple, en el cas dels crèdits i debits per operacions comercials a curt termini.

b) Quan es tracti d'instruments de patrimoni no cotitzats en un mercat actiu i els derivats que els tinguin per subjacent, que, segons el que estableix la norma de registre i valoració 9a, es valorin pel seu cost.

En aquest cas, s'ha de revelar el fet esmentat i s'ha de descriure l'instrument financer, el seu valor comptable i l'explicació de les causes que impedeixen la determinació fiable del seu valor raonable. Igualment, s'ha d'informar sobre si es té o no es té la intenció d'alienar-lo i quan.

En el cas de baixa del balanç consolidat de l'instrument financer durant l'exercici, s'ha de revelar aquest fet, així com el valor comptable i l'import de la pèrdua o el guany reconegut en el moment de la baixa.

També s'ha d'indicar si el valor raonable dels actius financers i passius financers es determina, en la seva totalitat o en part, prenent com a referència els preus cotitzats en mercats actius o s'estimen utilitzant una tècnica de valoració. En aquest últim cas, s'han d'assenyalar les hipòtesis i metodologies considerades en l'estimació del valor raonable per a cada classe d'actius financers i passius financers.

S'ha de revelar el fet que els valors raonables registrats o sobre els quals s'ha informat en la memòria es determinen, totalment o parcial, utilitzant tècniques de valoració fonamentades en hipòtesis que no es basen en condicions de mercat en el mateix instrument ni en dades de mercat observables que estiguin disponibles. En el cas que el valor raonable s'hagi determinat segons el que disposa aquest paràgraf, s'ha d'informar de l'import total de la variació de valor raonable imputat al compte de pèrdues i guanys de l'exercici.

c) Inversions en instruments de patrimoni.

El nom i domicili de societats, no incloses en les notes 1 i 2, en què les societats que formen el conjunt consolidable posseeixin, directament o mitjançant una persona que actuï en el seu propi nom, però per compte d'aquestes, un percentatge no inferior al 5 per 100 del seu capital. S'ha d'indicar la participació en el capital i percentatge de drets de vot, així com l'import del patrimoni net i el del resultat de l'últim exercici de la societat els comptes de la qual s'hagin aprovat. Aquestes informacions es poden ometre quan només presentin un interès menyspreable respecte a la imatge fidel que han d'expressar els comptes consolidats.

Notificaciones efectuadas, en cumplimiento del que dispone el artículo 155 del texto refós de la Llei de societats de capital, a les societats participades, directament o indirectament, en més d'un 10%.

d) Altra informació.

a) Els compromisos fermes de compra d'actius financers i fonts previsibles de finançament, així com els compromisos fermes de venda.

b) Els contractes de compra o venda d'actius no financers que, d'acord amb l'apartat 5.4 de la norma de registre i valoració relativa a instruments financers del Pla general de comptabilitat, es reconeixin i valorin segons el que disposa la dita norma.

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

d) L'import disponible en les línies de descompte, així com les pòlisses de crèdit concedides a empreses del conjunt consolidable amb els seus límits respectius, amb detall de la part disposada.

e) L'import dels deutes amb garantia real, amb indicació de la seva forma i naturalesa.



16.3 Informació sobre la naturalesa i el nivell de risc procedent d'instruments financers

16.3.1 Informació qualitativa.

Per a cada tipus de risc: risc de crèdit, risc de liquiditat i risc de mercat (aquest últim comprèn el risc de tipus de canvi, de tipus d'interès i altres riscos de preu), s'ha d'informar de l'exposició al risc i de com es produeix aquest risc, i també s'han de descriure els objectius, polítiques i procediments de gestió del risc i els mètodes que s'utilitzen per mesurar-lo.

Si hi ha canvis en aquests aspectes d'un exercici a un altre, cal explicar-los.

16.3.2 Informació quantitativa.

Per a cada tipus de risc, s'han de presentar:

- a) Un resum de la informació quantitativa respecte a l'exposició al risc en la data de tancament de l'exercici. Aquesta informació s'ha de basar en la utilitzada internament pel consell d'administració de la societat implicada o òrgan de govern equivalent.
- b) Informació sobre les concentracions de risc, que ha d'incloure una descripció de la manera de determinar la concentració, les característiques comunes de cada concentració (àrea geogràfica, divisa, mercat, contrapartida, etc.), i l'import de les exposicions al risc associat als instruments financers que comparteixin aquestes característiques.

16.4 Fons propis.

Anàlisi del moviment de l'exercici en les partides incloses en aquesta agrupació, amb indicació dels orígens dels augments i les causes de les disminucions.

Desglossament de l'epígraf «Reserves», amb el nivell següent de detall:

Reserves:

- Reserves de la societat dominant amb detall de les reserves distribuïbles, les no distribuïbles i els resultats d'exercicis anteriors.
- Reserves en societats consolidades.
- Reserves en societats posades en equivalència.

En tot cas, s'ha d'informar sobre:

- a) Nombre d'accions o participacions en el capital de la societat dominant i valor nominal de cadascuna, amb distinció per classes, així com els drets que se'ls atorguen i les restriccions que puguin tenir. També, si s'escau, s'han d'indicar per a cada classe els desemborsaments pendents, així com la data d'exigibilitat. Aquesta mateixa informació s'ha de requerir respecte a altres instruments de patrimoni diferents del capital.
- b) Ampliació de capital en curs de la societat dominant, amb indicació del nombre d'accions o participacions a subscriure, el seu valor nominal, la prima d'emissió, el desemborsament inicial, els drets que incorporen i les restriccions que tenen; així com l'existència o no de drets preferents de subscripció a favor de socis, accionistes o obligacionistes; i el termini concedit per a la subscripció.
- c) Import del capital autoritzat per la junta d'accionistes de la societat dominant perquè els administradors el posin en circulació, amb indicació del període al qual s'estén l'autorització.
- d) Drets incorporats a les parts de fundador, bons de gaudi, obligacions convertibles i instruments financers similars de la societat dominant, amb indicació del seu nombre i de l'extensió dels drets que confereixen.
- e) Circumstàncies específiques que restringeixen la disponibilitat de les reserves de la societat dominant.

f) Nombre, valor nominal i preu mitjà d'adquisició de les accions o participacions de la societat dominant en poder de les societats incloses en la consolidació o d'un tercer que actuï per compte d'aquestes, amb especificació de la seva destinació final prevista. També s'ha d'informar sobre el nombre, valor nominal i import de la reserva corresponent a les accions de la societat dominant acceptades en garantia. Si s'escau, s'ha d'informar igualment en el que correspongui respecte a altres instruments de patrimoni diferents del capital.

g) La part de capital de la societat dominant que, si s'escau, posseeixi una altra empresa aliena al grup, directament o per mitjà de les seves filials, o que hi estiguin vinculades, quan sigui igual o superior al 10%.

h) Accions de les societats del grup admeses a cotització.

i) Opcions emeses o altres contractes per la societat dominant sobre les seves pròpies accions, que s'hagin de qualificar de fons propis, amb descripció de les seves condicions i imports corresponents.

j) Circumstàncies específiques relatives a subvencions, donacions i llegats atorgats per socis o propietaris de la societat dominant.

#### 16.5 Altres ajustos per canvis de valor.

Desglossament de l'epígraf II. «Altres ajustos per canvis de valor» amb el nivell següent de detall:

Naturalesa de l'ajust:

- Actius financers disponibles per a la venda.
- Operacions de cobertura.
- Altres ajustos per canvis de valor.

Origen de l'ajust:

- Societat dominant.
- Societats consolidades.
- Societats posades en equivalència.

#### 17. Existències

1. Desglossament de les existències per grups homogenis d'activitats i grau de terminació, amb indicació de les corresponents correccions valoratives per deteriorament.

2. S'ha d'informar sobre:

a) Les circumstàncies que han motivat les correccions valoratives per deteriorament de les existències i, si s'escau, la reversió d'aquestes correccions, reconegudes en l'exercici, així com el seu import.

b) L'import de les despeses financeres capitalitzades durant l'exercici en les existències de cicle de producció de més d'un any, així com els criteris seguits per determinar-lo.

c) Compromisos fermes de compra i venda, així com informació sobre contractes de futur o d'opcions relatius a existències.

d) Limitacions en la disponibilitat de les existències per garanties, pignoracions, fiances i altres raons anàlogues, amb indicació de les partides a què afecten, el seu import i projecció temporal.

e) Qualsevol una altra circumstància de caràcter substantiu que afecti la titularitat, disponibilitat o valoració de les existències, com ara: litigis, assegurances, embargaments, etc.

#### 18. Moneda estrangera

1. Import global dels elements d'actiu i passiu denominats en moneda estrangera, incloent-hi un desglossament d'actius i passius més significatius classificats per monedes.

També s'han d'indicar els imports corresponents a compres, vendes i serveis rebuts i prestats.

2. S'ha de revelar la informació següent:

1. En cas que les empreses incloses en la consolidació facin servir més d'una moneda funcional, ha de revelar l'import dels actius, xifra de negocis i resultats que s'han expressat en cadascuna d'aquestes monedes funcionals.

2. La moneda funcional de negocis a l'estranger, amb especificació de la inversió neta en aquest, en el cas que sigui diferent de la moneda de presentació dels comptes anuals.

3. En el cas que s'hagi produït un canvi en la moneda funcional d'alguna de les societats incloses en la consolidació o d'algun negoci significatiu a l'estranger, s'ha de revelar aquest fet, així com la raó del canvi.

4. L'import de les diferències de canvi reconegudes en el resultat de l'exercici per classes d'instruments financers, amb la presentació per separat de les que provenen de transaccions que s'han liquidat al llarg del període de les que estan vives o pendents de venciment en la data de tancament de l'exercici, amb excepció de les procedents dels instruments financers que es valorin a valor raonable amb canvis en el compte de pèrdues i guanys.

5. Les diferències de conversió classificades com un component separat del patrimoni net, dins de l'epígraf «Diferències de conversió», així com una conciliació entre els imports d'aquestes diferències al principi i al final de l'exercici.

6. Quan societats incloses en la consolidació o negocis a l'estranger estiguin sotmesos a altes taxes d'inflació, s'ha d'informar sobre:

a) El fet que els comptes anuals s'han ajustat per tal de considerar els canvis en el poder adquisitiu general de la moneda funcional i que, com a resultat d'això, estan expressats en la unitat monetària corrent en la data de tancament de l'exercici, i

b) La identificació i el valor de l'índex general de preus a la data de tancament de l'exercici, així com el seu moviment durant l'exercici corrent i l'anterior.

## 19. Situació fiscal

### 19.1 Impostos sobre beneficis.

Explicació de la diferència que hi ha entre l'import net dels ingressos i les despeses de l'exercici i la base imposable (resultat fiscal). Amb aquest objecte, s'ha d'incloure la conciliació següent, tenint en compte que les diferències entre les magnituds esmentades que no s'identifiquen com a temporànies d'acord amb la norma de registre i valoració 13a del Pla general de comptabilitat s'han de qualificar de diferències permanents.

CONCILIACIÓ DE L'IMPORT NET D'INGRESSOS I DESPESES DE L'EXERCICI AMB LA  
BASE IMPOSABLE DE L'IMPOST SOBRE BENEFICIS

	Compte de pèrdues i guanys		Ingressos i despeses directament imputats al patrimoni net		Reserves		Total
			(A)	(D)	(A)	(D)	
Saldo d'ingressos i despeses de l'exercici	.....		.....		.....		.....
	Augments (A)	Disminucions (D)	(A)	(D)	(A)	(D)	
Impost sobre societats	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Diferències permanents:							
– de les societats individuals	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
– dels ajustos per consolidació	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Diferències temporànies:							
– de les societats individuals							
. amb origen en l'exercici	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
. amb origen en exercicis anteriors	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
– dels ajustos per consolidació							
. amb origen en l'exercici	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
. amb origen en exercicis anteriors	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Compensació de bases imposables negatives d'exercicis anteriors							(-----)
Base imposable (resultat fiscal)							-----

Explicació i conciliació numèrica entre la despesa/l'ingrés per impostos sobre beneficis i el resultat de multiplicar els tipus de gravamen aplicables al total d'ingressos i despeses reconeguts, amb diferenciació del saldo del compte de pèrdues i guanys.

A més, s'ha d'indicar la informació següent:

1. Si s'escau, identificació de les societats del grup que tributin en el règim de consolidació fiscal.

2. Desglossament de la despesa o l'ingrés per impostos sobre beneficis, amb diferenciació de l'impost corrent i la variació d'impostos diferits, que s'imputa al resultat del compte de pèrdues i guanys –s'ha de distingir el corresponent a les operacions continuades i a operacions interrompudes, si n'hi ha–, així com el directament imputat al patrimoni net, amb diferenciació del que afecti cada epígraf de l'estat d'ingressos i despeses reconeguts.

3. En relació amb els impostos diferits, s'ha de desglossar aquesta diferència, i s'ha de distingir entre actius (diferències temporànies, crèdits per bases imposables negatives i altres crèdits) i passius (diferències temporànies).

4. L'import i termini d'aplicació de diferències temporànies deduïbles, bases imposables negatives i altres crèdits fiscals, en el cas que no s'hagi registrat en el balanç consolidat l'actiu corresponent per impost diferit.

5. L'import de les diferències temporànies imposables per inversions en dependents, associades i negocis conjunts quan no s'hagi registrat en balanç consolidat el passiu corresponent per impost diferit, en els termes que assenyala l'article 72 d'aquestes normes.

6. L'import dels actius per impost diferit, amb indicació de la naturalesa de l'evidència utilitzada per reconèixer-lo, inclosa, si s'escau, la planificació fiscal, en el cas que la realització de l'actiu depengui de guanys futurs superiors als que corresponen a la reversió de les diferències temporànies imposables, o quan s'hagi incorregut en pèrdues, ja sigui en el present exercici o en l'anterior, al país amb què es relaciona l'actiu per impost diferit.

7. Naturalesa, import i compromisos adquirits en relació amb els incentius fiscals aplicats durant l'exercici, com ara beneficis, deduccions i determinades diferències permanents, així com els pendents de deduir. En particular, s'ha d'informar sobre incentius fiscals objecte de periodificació, i s'ha d'assenyalar l'import imputat a l'exercici i el que resta per imputar.

8. S'ha d'informar addicionalment de l'impost a pagar en les diferents jurisdiccions fiscals, amb detall de les retencions i els pagaments a compte efectuats.

9. S'ha d'identificar la resta de diferències permanents i s'han d'assenyalar el seu import i naturalesa.

10. Canvis en els tipus impositius aplicables respecte als de l'exercici anterior. S'ha d'indicar l'efecte en els impostos diferents registrats en exercicis anteriors.

11. Informació relativa a les provisions derivades de l'impost sobre beneficis, així com sobre les contingències de caràcter fiscal i sobre esdeveniments posteriors al tancament que suposin una modificació de la normativa fiscal que afecta els actius i passius fiscals registrats. En particular, s'ha d'informar dels exercicis pendents de comprovació.

12. Qualsevol altra circumstància de caràcter substantiu en relació amb la situació fiscal.

#### 19.2 Altres tributs.

S'ha d'informar sobre qualsevol circumstància de caràcter significatiu en relació amb altres tributs; en particular qualsevol contingència de caràcter fiscal, així com els exercicis pendents de comprovació.

### 20. Ingressos i despeses

1. El desglossament de les partides 4.a) i 4.b) del compte de pèrdues i guanys consolidat, «Consum de mercaderies» i «Consum de primeres matèries i altres matèries consumibles», amb distinció entre compres i variació d'existències. Així mateix, s'han de diferenciar les compres nacionals, les adquisicions intracomunitàries i les importacions.

Desglossament de la partida 6.b) del compte de pèrdues i guanys consolidat «Càrregues socials», amb distinció entre aportacions i dotacions per a pensions i altres càrregues socials.

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

3. Els resultats originats fora de l'activitat normal de les empreses del grup inclosos en la partida «Altres resultats».

### 21. Provisions i contingències

1. Per a cada provisió reconeguda en el balanç consolidat s'ha d'indicar:

a) Anàlisi del moviment de cada partida del balanç consolidat durant l'exercici, amb indicació de:

- Saldo inicial.
- Dotacions.
- Aplicacions.
- Altres ajustos realitzats (combinacions de negocis, etc.).
- Saldo final.

No és necessari incloure informació comparativa en aquest apartat.

b) 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.

No és necessari incloure informació comparativa en aquest apartat.

c) Una descripció de la naturalesa de l'obligació assumida.

d) Una descripció de les estimacions i els procediments de càlcul aplicats per valorar els imports corresponents, així com les incerteses que puguin aparèixer en aquestes estimacions. Si s'escau, s'han de justificar els ajustos que hagi estat procedent realitzar.

e) Indicació dels imports de qualsevol dret de reemborsament, amb detall de les quantitats que, si s'escau, s'hagin reconegut en l'actiu de balanç consolidat per aquests drets.

2. Llevat que sigui remota la sortida de recursos, per a cada tipus de contingència s'ha d'indicar:

- a) Una breu descripció de la seva naturalesa.
- b) Evolució previsible, així com els factors dels quals depèn.
- c) Una estimació quantificada dels possibles efectes en els estats financers consolidats i, en cas de no poder realitzar-se, informació sobre l'esmentada impossibilitat i incerteses que la motiven, amb detall dels riscos màxims i mínims.
- d) L'existència de qualsevol dret de reemborsament.
- e) En el cas excepcional en què una provisió no s'hagi pogut registrar en el balanç consolidat perquè que no es pot valorar de manera fiable, addicionalment, s'han d'explicar els motius pels quals no es pot fer la valoració.

3. En cas que sigui probable l'entrada de beneficis o rendiments econòmics per al grup procedents d'actius que no compleixin els criteris de reconeixement, s'ha d'indicar:

- a) Una breu descripció de la seva naturalesa.
- b) Evolució previsible, així com els factors dels quals depèn.
- c) Informació sobre els criteris utilitzats per a la seva estimació, així com els possibles efectes en els estats financers i, en cas de no poder realitzar-se, informació sobre aquesta impossibilitat i incerteses que la motiven.

4. Excepcionalment, en els casos en què atès que hi ha un litigi amb un tercer, la informació que exigeixen els apartats anteriors perjudiqui seriosament la posició del grup, no és necessari que se subministri la informació, però s'ha de descriure la naturalesa del litigi i s'ha d'informar de l'omissió d'aquesta informació i de les raons que han portat a prendre la decisió.

## 22. Informació sobre medi ambient

S'ha de facilitar informació sobre:

a) Descripció i característiques dels sistemes, equips i instal·lacions més significatius incorporats a l'immobilitzat material, els quals tinguin la finalitat de la minimització de l'impacte mediambiental i la protecció i millora del medi ambient, i se n'han d'indicar la naturalesa, la destinació, així com el valor comptable i la corresponent amortització acumulada, sempre que es puguin determinar de manera individualitzada, així com les correccions valoratives per deteriorament, diferenciant les reconegudes en l'exercici de les acumulades.

b) Despeses en què s'hagi incorregut en l'exercici la finalitat de les quals sigui la protecció i millora del medi ambient, amb indicació de la seva destinació.

c) Riscos coberts per les provisions corresponents a actuacions mediambientals, amb especial indicació dels derivats de litigis en curs, indemnitzacions i altres; s'ha d'assenyalar per a cada provisió la informació requerida per a les provisions reconegudes en el balanç consolidat en l'apartat 1 de la nota 21.

d) Contingències relacionades amb la protecció i millora del medi ambient, inclosa la informació que exigeix l'apartat 2 de la nota 21.

e) Inversions realitzades durant l'exercici per raons mediambientals.

f) Compensacions a rebre de tercers.

## 23. Retribucions a llarg termini al personal

1. Quan s'atorguin retribucions a llarg termini al personal d'aportació o prestació definida, s'ha d'incloure una descripció general del tipus de pla de què es tracti.

2. Per al cas de retribucions a llarg termini al personal de prestació definida, addicionalment, s'ha d'incloure la informació requerida per a les provisions reconegudes en el balanç consolidat en l'apartat 1 de la nota 21, i s'han de detallar:

- a) Una conciliació entre els actius i passius reconeguts en el balanç consolidat.
- b) Import de les partides incloses en el valor raonable dels actius afectes al pla.
- c) Principals hipòtesis actuàries utilitzades, amb els seus valors en la data de tancament de l'exercici.

## 24. Transaccions amb pagaments basats en instruments de patrimoni

Per a cada acord de pagaments basats en instruments de patrimoni emesos per societats del grup, s'ha d'indicar:

1. Descripció de cada tipus d'acord de pagaments basats en instruments de patrimoni que hi hagi hagut al llarg de l'exercici, amb indicació del beneficiari. Si aquests acords tenen característiques similars, se'n pot informar de manera conjunta, sempre que aquesta informació permeti comprendre la naturalesa i l'abast dels acords.

2. Quan escaigui registrar passius en les transaccions amb pagaments basats en instruments de patrimoni, s'ha d'incloure la informació requerida per a les provisions reconegudes en el balanç en l'apartat 1 de la nota 21.

3. Quan les transaccions consisteixin en pagaments basats en opcions sobre accions, s'ha d'informar sobre:

a) El nombre i la mitjana ponderada dels preus d'exercici de les opcions existents al començament i al final de l'exercici, les concedides, i anul·lades durant l'exercici, així com les que hagin caducat al llarg d'exercici. Finalment, s'ha de proporcionar la mateixa informació sobre les exercitables al final de període.

b) Per a les opcions sobre accions exercitades durant l'exercici, s'ha d'indicar el preu mitjà ponderat de les accions en la data d'exercici, i es pot assenyalar el preu mitjà ponderat de l'acció durant el període.

c) Per a les opcions existents al final de l'exercici, el rang de preus d'exercici i la vida mitjana ponderada pendent de les opcions.

S'ha d'indicar com s'ha determinat durant l'exercici el valor raonable dels béns o serveis rebuts o el valor raonable dels instruments de patrimoni concedits.

S'ha d'indicar l'efecte que hagin tingut les transaccions amb pagaments basats en instruments de patrimoni sobre la situació financera i el resultat del grup.

4. Quan no es pugui estimar amb fiabilitat el valor raonable dels béns i serveis rebuts, segons estableix la norma de registre i valoració, s'ha d'informar sobre aquest fet i s'han d'explicar els motius de la impossibilitat.

5. Si per causa d'una combinació de negocis se substitueixen voluntàriament o obligatòriament els compromisos de pagaments basats en instruments de patrimoni de l'empresa adquirida amb els seus empleats pels basats en els instruments de patrimoni de l'adquirent, s'ha d'especificar quins acords s'han comptabilitzat formant part del cost de la combinació i quins s'han reconegut com una transacció separada.

## 25. Subvencions, donacions i llegats

S'ha d'informar sobre:

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

2. Anàlisi del moviment del contingut de la subagrupació corresponent del balanç consolidat, amb indicació del saldo inicial i final, així com els augments i les disminucions. En particular, s'ha d'informar sobre els imports rebuts i, si s'escau, retornats.

3. Informació sobre l'origen de les subvencions, donacions i llegats, amb indicació, per a les primeres, de l'ens públic que les concedeix; i s'ha de precisar si n'és l'atorgador l'Administració local, l'autonòmica, l'estatal o internacional.

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

5. Desglossament de les subvencions, donacions i llegats amb origen en la societat dominant, les societats consolidades i les societats posades en equivalència.

## 26. Actius no corrents mantinguts per a la venda i operacions interrompudes

1. Relació de societats dependents, multigrup i associades que s'han reconegut durant l'exercici com a actius no corrents mantinguts per a la venda.

2. Relació de societats dependents, multigrup i associades que deixen de complir en l'exercici el criteri per classificar-les com a actius no corrents mantinguts per a la venda, amb detall de l'impacte que la reclassificació origina en el compte de pèrdues i guanys i en el patrimoni net del grup, d'acord amb la informació que exigeix el punt 4.c) d'aquesta nota.

3. Per a cada activitat que s'hagi de classificar com a interrompuda, s'ha d'indicar:

a) Els ingressos, les despeses i el resultat abans d'impostos de les activitats interrompudes, reconeguts en el compte de pèrdues i guanys consolidat.

b) La despesa per impostos sobre beneficis relatiu a l'anterior resultat.

c) Els fluxos nets d'efectiu atribuïbles a les activitats d'exploració, d'inversió i finançament de les activitats interrompudes.

d) Una descripció detallada dels elements patrimonials afectes a aquesta activitat, amb indicació del seu import i les circumstàncies que han motivat la classificació esmentada.

e) Els ajustos que s'efectuïn en l'exercici corrent als imports presentats prèviament que es refereixin a les activitats interrompudes i que estiguin directament relacionats amb l'alienació o disposició per una altra via d'aquestes en un exercici anterior. O, si s'escau, els originats perquè no s'ha produït aquesta alienació.

f) Els resultats relatius a l'activitat que s'hagin presentat prèviament com a activitats interrompudes, i que tanmateix finalment no s'hagin alienat.

4. Per a cada actiu no corrent o grup alienable d'elements que s'hagi de qualificar de mantingut per a la venda, inclosos els d'activitats interrompudes, s'ha d'indicar:

a) Una descripció detallada dels elements patrimonials, amb indicació del seu import i les circumstàncies que han motivat la classificació.

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

c) Els ajustos que s'efectuïn en l'exercici corrent als imports presentats prèviament que es refereixin als actius no corrents o grups alienables d'elements mantinguts per a la venda i que estiguin directament relacionats amb la seva alienació o disposició per una altra via en un exercici anterior o, si s'escau, els originats perquè no s'ha produït aquesta alienació.

5. Quan els requisits per qualificar un actiu no corrent o un grup alienable d'elements de mantinguts per a la venda es compleixin després de la data de tancament de l'exercici, però abans de la formulació dels comptes anuals, l'entitat no els ha de qualificar de mantinguts per a la venda en els comptes anuals que formuli. No obstant això, ha de subministrar en relació amb aquests elements la informació que descriu la lletra a) de l'apartat anterior.



6. Si el grup alienable d'elements és una societat dependent que compleix els requisits per classificar-se com a mantinguda per a la venda en el moment de l'adquisició, la societat obligada a consolidar està dispensada de mostrar la informació sobre les principals classes d'actius i passius que integrin el grup esmentat d'elements.

## 27. Fets posteriors al tancament

S'ha d'informar de:

1. Els fets posteriors que posin de manifest circumstàncies que ja existien en la data de tancament de l'exercici que no hagin suposat, d'acord amb la seva naturalesa, la inclusió d'un ajust en les xifres que contenen els comptes anuals consolidats, però que posin de manifest la necessitat que la informació que conté la memòria s'ha de modificar d'acord amb l'esmentat fet posterior.

2. Els fets posteriors que mostrin condicions que no existien al tancament de l'exercici i que siguin de tal importància que, si no se'n subministra informació, podria afectar la capacitat d'avaluació dels usuaris dels comptes anuals. En particular, s'ha de descriure el fet posterior i s'ha d'incloure l'estimació dels seus efectes. En el supòsit que no sigui possible estimar els efectes del fet esmentat, s'ha d'incloure una manifestació expressa sobre aquest aspecte, conjuntament amb els motius i les condicions que provoquen la impossibilitat d'estimació.

3. Fets esdeinguts amb posterioritat al tancament dels comptes anuals que afectin l'aplicació del principi d'empresa en funcionament, amb informació sobre:

- Descripció del fet posterior i la seva naturalesa (factor que genera dubte respecte a l'aplicació del principi d'empresa en funcionament).
- Potencial impacte del fet posterior sobre la situació de l'empresa afectada.
- Factors mitigadors relacionats, si s'escau, amb el fet posterior.

## 28. Operacions amb parts vinculades

1. La informació sobre operacions amb parts vinculades amb uns efectes que no s'hagin eliminat en el procés de consolidació, d'acord amb l'article 83 d'aquestes normes, s'ha de subministrar separatament per a cada una de les categories següents:

- Entitat dominant.
- Societats del grup definides en els termes de la norma d'elaboració dels comptes anuals 13a empreses del grup, multigrup i associades del Pla general de comptabilitat.
- Negocis conjunts en els quals l'entitat sigui un dels partícips.
- Societats associades.
- Empreses amb control conjunt o influència significativa sobre el grup.
- Personal clau de la direcció de les societats del grup o de l'entitat dominant.
- Altres parts vinculades.

2. S'ha de facilitar informació suficient per comprendre les operacions amb parts vinculades que hagi efectuat i els seus efectes sobre els estats financers, inclosos, entre d'altres, els aspectes següents:

- Identificació de les persones o empreses amb les quals s'han realitzat les operacions vinculades, amb expressió de la naturalesa de la relació amb cada part implicada.
- Detall de l'operació i la seva quantificació, amb expressió la política de preus seguida, i posant-la en relació amb les que l'empresa utilitza respecte a operacions anàlogues realitzades amb parts que no tinguin la consideració de vinculades. Quan no hi hagi operacions anàlogues realitzades amb parts que no tinguin la consideració de vinculades, els criteris o mètodes seguits per determinar la quantificació de l'operació.
- Benefici o pèrdua que l'operació hagi originat en el grup i descripció de les funcions i els riscos assumits per cada part vinculada respecte de l'operació.

d) Import dels saldos pendents, tant actius com passius, els seus terminis i condicions, naturalesa de la contraprestació establerta per a la seva liquidació, amb agrupació dels actius i passius per tipus d'instrument financer (amb l'estructura que figura en el balanç consolidat) i garanties atorgades o rebudes.

e) Correccions valoratives per deutes de cobrament dubtós relacionats amb els saldos pendents anteriors.

f) Despeses reconegudes en l'exercici com a conseqüència de deutes incobrables o de dubtós cobrament de parts vinculades.

3. En tot cas, s'ha d'informar dels tipus següents d'operacions amb parts vinculades, sempre que els seus efectes no s'hagin eliminat durant el procés de consolidació:

a) Vendes i compres d'actius corrents i no corrents.

b) Prestació i recepció de serveis.

c) Contractes d'arrendament financer.

d) Transferències de recerca i desenvolupament.

e) Acords sobre llicències.

f) Acords de finançament, inclosos els préstecs i les aportacions de capital, ja siguin en efectiu o en espècie.

En les operacions d'adquisició i alienació d'instruments de patrimoni, s'han d'especificar el nombre, valor nominal, preu mitjà i resultat de les operacions, amb especificació de la destinació final prevista en el cas d'adquisició.

g) Interessos abonats i carregats; així com els meritats però no pagats o cobrats.

h) Dividends i altres beneficis distribuïts.

i) Garanties i avals.

j) Remuneracions i indemnitzacions.

k) Aportacions a plans de pensions i assegurances de vida.

l) Prestacions a compensar amb instruments financers propis.

m) Compromisos en ferm per opcions de compra o de venda o altres instruments que puguin implicar una transmissió de recursos o d'obligacions entre el grup i la part vinculada.

n) Acord de repartiment de costos en relació amb la producció de béns i serveis que han de fer servir diverses parts vinculades.

o) Acords de gestió de tresoreria, i

p) Acords de condonació de deutes i la seva prescripció.

4. La informació anterior es pot presentar de forma agregada quan es refereixi a partides de naturalesa similar. En tot cas, s'ha de facilitar 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 consolidats.

5. No és necessari informar en el cas d'operacions que, pertanyent al trànsit ordinari, s'efectuïn en condicions normals de mercat, siguin d'escassa importància quantitativa i no tinguin rellevància per expressar la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats del grup.

6. No obstant això, en tot cas s'ha d'informar sobre l'import dels sous, dietes i remuneracions de qualsevol classe meritats en el curs de l'exercici pel personal d'alta direcció i els membres dels òrgans d'administració de la societat dominant, sigui quina sigui la causa, així com de les obligacions conretes en matèria de pensions o de pagament de primes d'assegurances de vida respecte dels membres antics i actuals de l'òrgan d'administració i personal d'alta direcció.

Així mateix, s'ha d'incloure informació sobre indemnitzacions per cessament i pagaments basats en instruments de patrimoni. Quan els membres dels òrgans d'administració siguin persones jurídiques, els requeriments anteriors s'han de referir a les persones físiques que els representin. Aquestes informacions es poden donar de forma global per concepte retributiu, i s'han de recollir separadament els corresponents al personal d'alta direcció de els relatius als membres de l'òrgan d'administració.

També s'ha d'informar sobre l'import dels avançaments i crèdits concedits al personal d'alta direcció i als membres dels òrgans d'administració de la societat dominant, per qualsevol societat del grup, amb indicació del tipus d'interès, les seves característiques essencials i els imports eventualment retornats, així com les obligacions assumides per compte d'aquests a títol de garantia. Quan els membres de l'òrgan d'administració siguin persones jurídiques, els requeriments anteriors s'han de referir a les persones físiques que els representin. Aquestes informacions es poden donar de forma global per cada categoria, i s'han de recollir separadament els corresponents al personal d'alta direcció dels relatius als membres de l'òrgan d'administració.

Igualment, s'han d'indicar els avançaments i crèdits concedits al personal d'alta direcció i als membres dels òrgans d'administració de la societat dominant per les societats multigrup i associades.

7. Per a les empreses que s'organitzin sota la forma jurídica de societat anònima, s'ha d'especificar la participació dels administradors de la societat dominant en el capital d'una altra societat amb el mateix, anàleg o complementari gènere d'activitat que el que constitueixi l'objecte social, així com els càrrecs o les funcions que s'hi exerceixin, així com la realització per compte propi o d'altri del mateix, anàleg o complementari gènere d'activitat que el que constitueixi l'objecte social de la societat dominant.

## 29. Altra informació

S'ha d'incloure informació sobre:

1. El nombre mitjà de persones ocupades en el curs de l'exercici per les societats incloses per integració global en la consolidació, distribuït per categories. La distribució per sexes al terme de l'exercici del personal de les societats incloses per integració global en la consolidació, desglossat en un nombre suficient de categories i nivells, entre els quals han de figurar el d'alts directius i el de consellers. Així mateix, s'ha d'indicar per separat el nombre mitjà de persones ocupades en el curs de l'exercici per les societats multigrup a les quals s'apliqui el mètode d'integració proporcional.

2. Nombre mitjà de persones ocupades en el curs de l'exercici per les societats compreses en la consolidació, amb discapacitat més gran o igual del 33% (o qualificació equivalent local), amb indicació de les categories a què pertanyen. S'ha d'indicar per separat el nombre mitjà de persones ocupades en el curs de l'exercici per les societats multigrup a les quals s'apliqui el mètode d'integració proporcional.

3. Les despeses de personal referides a l'exercici, si no són esmentades separadament en el compte de pèrdues i guanys consolidat.

4. L'import desglossat per conceptes dels honoraris per auditoria de comptes i altres serveis prestats pels auditors dels comptes consolidats i individuals de les societats incloses en la consolidació; en particular, s'ha de detallar el total dels honoraris carregats per altres serveis de verificació, així com el total dels honoraris carregats per serveis d'assessorament fiscal. El mateix desglossament d'informació s'ha de donar dels honoraris corresponents a qualsevol empresa del mateix grup a què pertanyi l'auditor de comptes, o a qualsevol altra empresa amb la qual l'auditor estigui vinculat per control, propietat comuna o gestió.

5. La naturalesa i el propòsit de negoci dels acords que no figurin en balanç consolidat i sobre els quals no s'hagi incorporat informació en una altra nota de la memòria, així com el seu possible impacte financer, sempre que aquesta informació sigui significativa i serveixi com a ajuda per determinar la situació financera de les societats incloses en la consolidació considerades en el seu conjunt.

## 30. Informació segmentada

S'ha d'incloure informació sobre:

– Criteris d'assignació i imputació utilitzats per determinar i oferir la informació de cadascun dels segments.

- Criteri seguit per fixar els preus de transferència intersegments.
- Vendes realitzades per àrees geogràfiques, amb desglossament com a mínim de les efectuades pel grup a Espanya, a la Unió Europea i a la resta del món.
- Desglossament de vendes a clients als quals se'ls hagin facturat en l'exercici imports iguals o superiors al 10 per cent de l'import net de la xifra de negocis a clients externs.

S'ha de fer constar la informació següent, amb inclusió del desglossament i la conciliació amb els totals corresponents, de:

- a) Els imports de les vendes a clients externs, intersegments, els aprovisionaments, les despeses de personal, l'amortització de l'immobilitzat, així com les pèrdues per deterioraments i variacions de provisions, amb distinció de les que afecten les partides corrents i les no corrents, i els resultats d'exploració. En la mesura que siguin utilitzats pel consell d'administració per tal d'analitzar la gestió del segment, també s'han d'incloure els desglossaments dels ingressos i les despeses financers.
- b) Els resultats de les operacions interrompudes i el resultat abans d'impostos.
- c) Els actius i els passius utilitzats pel segment.
- d) Els fluxos nets d'efectiu procedents de les activitats d'operació, els fluxos nets de les activitats d'inversió i els fluxos nets de les activitats de finançament.
- e) La xifra d'inversions en actius immobilitzats, inclosos tant els intangibles, materials, les inversions immobiliàries i les inversions financeres.

Aquesta informació s'ha de reflectir per segments en el quadre recollit a continuació.

## ESTATS FINANCERS SEGMENTATS

Conceptes	Segments					TOTAL
	1	2	3	...	N	
Import net de la xifra de negocis						
– Clients externs						
– Intersegments						
Aprovisionaments						
Despeses de personal						
Amortització de l'immobilitzat						
Pèrdues, deterioraments i variació de provisions						
– Corrents						
– No corrents						
<b>RESULTAT DE L'EXPLOTACIÓ</b>						
Ingressos financers						
Despeses financeres						
<b>RESULTAT D'OPERACIONS INTERROMPUDES</b>						
<b>RESULTAT ABANS D'IMPOSTOS</b>						
Actius del segment						
Passius del segment						
Fluxos nets d'efectiu de les activitats de						
– Operació						
– Inversió						
– Finançament						
Adquisicions d'actius no corrents en l'exercici						