

# Plan General de Contabilidad

Normas de registro y valoración

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

- 1.ª Desarrollo del Marco Conceptual de la Contabilidad
- 2.ª Inmovilizado material
- 3.ª Normas particulares sobre inmovilizado material
- 4.ª Inversiones inmobiliarias
- 5.ª Inmovilizado intangible
- 6.ª Normas particulares sobre el inmovilizado intangible
- 7.ª Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta
- 8.ª Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar
- 9.ª Instrumentos financieros
- 10.ª Existencias
- 11.ª Moneda extranjera
- 12.ª Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y otros Impuestos indirectos
- 13.ª Impuestos sobre beneficios
- 14.ª Ingresos por ventas y prestación de servicios
- 15.ª Provisiones y contingencias
- 16.ª Pasivos por retribuciones a largo plazo al personal
- 17.ª Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio
- 18.ª Subvenciones, donaciones y legados recibidos
- 19.ª Combinaciones de negocios
- 20.ª Negocios conjuntos
- 21.ª Operaciones entre empresas del grupo
- 22.ª Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables
- 23.ª Hechos posteriores al cierre del ejercicio

## Segunda parte.

# Normas de registro y valoración (pymes)

- 1.ª Desarrollo del Marco Conceptual de la Contabilidad
- 2.ª Inmovilizado material
- 3.ª Normas particulares sobre inmovilizado material
- 4.ª Inversiones inmobiliarias
- 5.ª Inmovilizado intangible
- 6.ª Normas particulares sobre el inmovilizado intangible
- 7.ª Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar
- 8.ª Activos financieros
- 9.ª Pasivos financieros
- 10.ª Contratos financieros particulares
- 11.ª Instrumentos de patrimonio neto
- 12.ª Existencias
- 13.ª Moneda extranjera
- 14.ª Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y otros Impuestos indirectos
- 15.ª Impuesto sobre beneficios
- 16.ª Ingresos por ventas y prestación de servicios
- 17.ª Provisiones y contingencias
- 18.ª Subvenciones, donaciones y legados recibidos
- 19.ª Negocios conjuntos
- 20.ª Operaciones entre empresas del grupo
- 21.ª Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables
- 22.ª Hechos posteriores al cierre del ejercicio

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INMOVILIZADO MATERIAL

---

1. Valoración inicial.
  - 1.1. Precio de adquisición
  - 1.2. Coste de producción
  - 1.3. Permutas
  - 1.4. Aportaciones de capital no dinerarias
  
2. Valoración posterior
  - 2.1. Amortización
  - 2.2. Deterioro de valor
  
3. Baja
  
4. Normas particulares

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INMOVILIZADO MATERIAL. VALORACIÓN INICIAL (I)

Los bienes comprendidos en el inmovilizado material se valorarán por:

El precio de adquisición o coste de producción, más

- + Impuestos indirectos no recuperables.
- + Valor actual de las obligaciones derivadas del desmantelamiento o retiro, así como los costes de rehabilitación del lugar.
- + Gastos financieros que se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento .  
(Exclusivamente para los inmovilizados que necesiten un período de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso)

#### 1.1. Precio de adquisición

Importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento comercial o rebaja en el precio (pronto pago, rappels, ...)

Incluye los gastos adicionales y directamente relacionados que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento o ubicación en el lugar y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista.

#### 1.2. Coste de producción

Precio de adquisición materias primas y otras materias consumibles

- + costes directamente imputables a dichos bienes
- + la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables de los bienes, en la medida en que tales costes correspondan al período de fabricación o construcción.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INMOVILIZADO MATERIAL. VALORACIÓN INICIAL (II)

#### 1.3 Permutas

Se entiende que un elemento del inmovilizado material se adquiere por permuta cuando se recibe a cambio de la entrega de activos no monetarios o de una combinación de éstos con activos monetarios

❖ No comerciales

Las que tienen por objeto, activos de la misma naturaleza y uso para la empresa (los flujos de caja originados por el nuevo bien son básicamente iguales que los originados por el antiguo).

Para ver si varían los flujos de efectivo se comparará:

- Plazo
- Importes actualizados
- Riesgos o probabilidades de obtención.

Inmovilizado material recibido = Valor contable del bien entregado + las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio.

Límite: El valor razonable del inmovilizado recibido, si éste fuera menor.

Permite el reconocimiento de pérdidas, pero no de beneficios.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INMOVILIZADO MATERIAL. VALORACIÓN INICIAL (III)

---

#### 1.3 Permutas (Continuación)

##### ❖ Comerciales

Una permuta tiene carácter comercial si cambia significativamente el importe o la estructura de los flujos de caja originados por el nuevo bien.

Inmovilizado material recibido: Valor razonable del activo entregado + las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio.

Salvo que se tenga una mejor evidencia del valor razonable del activo recibido, y con el límite de este último.

Permiten el reconocimiento no solo de pérdidas, sino también de beneficios.

Cuando no pueda obtenerse una estimación fiable del valor razonable de los elementos que intervienen en la operación, existe una presunción en la calificación de las permutas como no comercial.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INMOVILIZADO MATERIAL. VALORACIÓN INICIAL (IV)

---

#### 1.4 Aportaciones de capital no dinerarias

- ❖ Sociedad receptora  
Serán valorados por su valor razonable, en el momento de la aportación
- ❖ Sociedad aportante  
Se aplica lo dispuesto en las normas de las permutas.



# Segunda parte. Normas de registro y valoración

## INMOVILIZADO MATERIAL. VALORACIÓN POSTERIOR

---

### 2.1 Amortización

La amortización del inmovilizado se realizará de manera sistemática y racional en función de la vida útil de los bienes y de su valor residual.

Se amortizará de forma independiente cada parte de un elemento del inmovilizado material que tenga un coste significativo en relación con el coste total del elemento y una vida útil distinta del resto del elemento.

### 2.2 Pérdidas por deterioro

Cuando  $\text{valor contable} > \text{importe recuperable}$

Importe recuperable: El mayor importe entre:  
Valor en uso.

Valor razonable menos los costes de venta, y

Cuando proceda reconocer correcciones valorativas por deterioro, se ajustarán las amortizaciones de los ejercicios siguientes del inmovilizado deteriorado, teniendo en cuenta el nuevo valor contable.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INMOVILIZADO MATERIAL. BAJAS

---

- ❖ Los elementos de inmovilizado material se darán de baja en el momento de su enajenación o cuando no se espere obtener rendimientos económicos futuros de los mismos.
- ❖ Se registrará , reconociendo un resultado por la diferencia entre el importe neto que se obtenga y el valor contable.
- ❖ El resultado que se obtenga por la enajenación o baja del inmovilizado formará parte del resultado de explotación dentro del apartado 11 de operaciones continuadas.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INMOVILIZADO MATERIAL. NORMAS PARTICULARES (I)

---

1. Solares sin edificar  
Se incluirán en el precio de adquisición , los gastos de acondicionamiento , así como el valor actual de los costes de rehabilitación solar.
2. Construcciones  
Se incluirán en su precio de adquisición o coste de producción las tasas inherentes a la construcción, honorarios facultativos de proyecto y dirección de obra.  
Deberá valorarse por separado el valor del terreno y el de los edificios y otras construcciones.
3. Instalaciones técnicas, maquinaria y utillaje  
Su valoración comprende todos los gastos de adquisición o de fabricación y construcción hasta su puesta en condiciones de funcionamiento
4. Utensilios y herramientas no incorporados a elementos mecánicos  
Período de utilización < 1 año: Gasto del ejercicio  
Período de utilización > 1 año: Inmovilizado, regularizándose anualmente mediante su recuento físico

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INMOVILIZADO MATERIAL. NORMAS PARTICULARES (II)

---

5. Trabajos que la empresa lleva a cabo para sí misma  
Se cargarán en las cuentas de gastos que correspondan.
6. Costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes del inmovilizado material  
Se incorporarán al Activo, cuando supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil, debiéndose dar de baja el valor contable de los elementos sustituidos.
7. Costes relacionados con grandes reparaciones.  
El importe de estos costes se amortizará durante el período que medie hasta la gran reparación.
8. Arrendamientos operativos.  
Las inversiones no separables del activo arrendado, se contabilizarán como inmovilizados materiales cuando cumplan la definición de Activo.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INVERSIONES INMOBILIARIAS

---

- ❖ Son inmuebles (terrenos o edificios) que se tienen para obtener rentas o plusvalías.
- ❖ Se clasificarán como inversiones inmobiliarias aquellos inmuebles que no estén sometidos al proceso productivo en la empresa, tal que los flujos de caja obtenidos son independientes de la actividad principal de la empresa.
- ❖ Su valoración se realizará a precios de adquisición y no a valor razonable.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INMOVILIZADO INTANGIBLE (I)

---

#### 1. Reconocimiento.

Los activos intangibles están compuestos por derechos susceptibles de:

- Valoración económica
- Identificación
- Tener carácter no monetario
- Carecer de apariencia física

Para ser identificable tiene que cumplir alguno de estos requisitos:

- Ser separable
- Surgir de derechos legales o contractuales

En ningún caso se reconocerán como inmovilizados intangibles:

- Las marcas
- Cabeceras de periódicos o revistas
- Sellos o denominaciones editoriales
- Listas de clientes

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INMOVILIZADO INTANGIBLE (II)

---

#### 2. Valoración inicial

- Los activos intangibles se valoran a precio de adquisición o coste de producción, aplicando los criterios de valoración del inmovilizado material

#### 3. Valoración posterior

- No se permite aplicar el valor razonable en activos intangibles.
- Se admite contabilizar el deterioro, cuando el valor contable es superior al importe recuperable. Este valor es el mayor entre el valor razonable menos los gastos de venta y el valor en uso.
- Intangible con vida útil indefinida. No se amortizará. Se tendrá en cuenta su deterioro.
- Intangible con vida útil definida. Se amortizará

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INMOVILIZADO INTANGIBLE. NORMAS PARTICULARES (I)

1. Gastos de Investigación y desarrollo.

Serán gastos del ejercicio en que se realicen.

No obstante podrán activarse como inmovilizado intangible desde el momento en que cumplan las siguientes condiciones:

- Estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.
- Tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos de que se trate.

Los gastos de investigación que figuren en el activo deberán amortizarse durante su vida útil, y siempre dentro del plazo de cinco años.

En el caso en que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los importes registrados en el activo, deberán llevarse directamente a pérdidas del ejercicio.

Los gastos de desarrollo, cuando se cumplan las condiciones indicadas para la activación de los gastos de investigación, se reconocerán en el activo y deberán amortizarse durante su vida útil, que, en principio, se presume, salvo prueba en contrario, que no es superior a cinco años; en el caso en que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los importes registrados en el activo deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio.



# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INMOVILIZADO INTANGIBLE. NORMAS PARTICULARES (II)

---

#### 2. Propiedad industrial.

Se contabilizarán en este concepto, los gastos de desarrollo capitalizados cuando se obtenga la correspondiente patente o similar, incluido el coste de registro y formalización de la propiedad industrial, sin perjuicio de los importes que también pudieran contabilizarse por razones de adquisición a terceros de los derechos correspondiente. Deben ser objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INMOVILIZADO INTANGIBLE. NORMAS PARTICULARES (III)

#### 3. Fondo de comercio.

Sólo podrá figurar en el activo, cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa, en el contexto de una combinación de negocios.

Su importe se determinará de acuerdo con lo indicado en la norma relativa a combinaciones de negocios y deberá asignarse desde la fecha de adquisición entre cada una de las unidades generadoras de efectivo o grupos de unidades generadoras de efectivo de la empresa, sobre los que se espere que recaigan los beneficios de las sinergias de la combinación de negocios.

El fondo de comercio no se amortizará. En su lugar, las unidades generadoras de efectivo o grupos de unidades generadoras de efectivo a las que se haya asignado el fondo de comercio, se someterán, al menos anualmente, a la comprobación del deterioro del valor, procediéndose, en su caso, al registro de la corrección valorativa por deterioro, de acuerdo con lo indicado en el apartado 2.2 de la norma relativa al inmovilizado material.

Las correcciones valorativas por deterioro reconocidas en el fondo de comercio no serán objeto de reversión en los ejercicios posteriores.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INMOVILIZADO INTANGIBLE. NORMAS PARTICULARES (IV)

---

4. Derechos de traspaso.

Sólo podrán figurar en el activo cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una transacción onerosa, debiendo ser objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles.

5. Aplicaciones informáticas

Los programas de ordenador que cumplan los criterios de reconocimiento del apartado 1 de la norma relativa al inmovilizado intangible, se incluirán en el activo, tanto los adquiridos a terceros como los elaborados por la propia empresa para sí misma, utilizando los medios propios de que disponga, entendiéndose incluidos entre los anteriores los gastos de desarrollo de las páginas web.

En ningún caso podrán figurar en el activo los gastos de mantenimiento de la aplicación informática.

Se aplicarán los mismos criterios de registro y amortización que los establecidos para los gastos de desarrollo, aplicándose respecto a la corrección valorativa por deterioro los criterios especificados con carácter general para los inmovilizados intangibles.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INMOVILIZADO INTANGIBLE. NORMAS PARTICULARES (V)

---

#### 6. Otros inmovilizados intangibles.

Además de los elementos intangibles anteriormente mencionados, existen otros que serán reconocidos como tales en balance, siempre que cumplan los criterios contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad y los requisitos especificados en estas normas de registro y valoración. Entre tales elementos se pueden mencionar los siguientes: concesiones administrativas, derechos comerciales, propiedad intelectual o licencias.

Los elementos anteriores deben ser objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA (I)

---

Su valor contable se recuperará fundamentalmente a través de su venta, y siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- ❖ El activo ha de estar disponible en sus condiciones actuales para su venta inmediata
- ❖ Su venta ha de ser altamente probable, porque concurren las siguientes circunstancias:
  - La empresa debe encontrarse comprometida por un plan para vender el activo.
  - La venta del activo debe negociarse activamente a un precio adecuado en relación con su valor razonable actual.
  - Se espera completar la venta dentro del año siguiente a la fecha de clasificación del activo como mantenido para la venta
  - Es improbable que haya cambios significativos en el plan.

Los activos no corrientes mantenidos para la venta se valorarán en el momento de su clasificación en esta categoría, por el menor de los dos importes siguientes: su valor contable y su valor razonable menos los gastos de venta.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA (II)

---

Para la determinación del valor contable en el momento de la reclasificación, se determinará el deterioro del valor en ese momento y se registrará, si procede, una corrección valorativa por deterioro de ese activo.

Mientras un activo se clasifique como no corriente mantenido para la venta, no se amortizará, debiendo dotarse las oportunas correcciones valorativas de forma que el valor contable no exceda el valor razonable menos los gastos de venta.

Cuando un activo deje de cumplir los requisitos para ser clasificado como mantenido para la venta se reclasificará en la partida del balance que corresponda a su naturaleza y se valorará por el menor importe, en la fecha en que proceda la reclasificación, entre su valor contable anterior a su calificación como activo no corriente en venta, ajustado, si procede, por las amortizaciones y correcciones de valor que se hubiesen reconocido de no haberse clasificado como mantenido para la venta, y su importe recuperable, registrando cualquier diferencia en la partida de la cuenta de pérdidas y ganancias que corresponda a su naturaleza.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### GRUPOS ENAJENABLES DE ELEMENTOS MANTENIDOS PARA LA VENTA

---

Conjunto de activos y pasivos directamente asociados de los que se va a disponer de forma conjunta, como grupo, en una única transacción.

Se valorará por el menor importe entre :

- ❖ El valor contable
- ❖ El valor razonable menos los gastos de venta.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### ARRENDAMIENTO FINANCIERO (I)

---

#### 1. Concepto

Cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento, se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato.

En un acuerdo de arrendamiento de un activo con opción de compra, se presumirá que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercitar dicha opción.

También se presumirá, salvo prueba en contrario, dicha transferencia, aunque no exista opción de compra, entre otros, en los siguientes casos:

- ❖ Contratos de arrendamiento en los que la propiedad del activo se transfiere , o de sus condiciones se deduzca que se va a transferir, al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento.



# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### ARRENDAMIENTO FINANCIERO (II)

(continuación)

- ❖ Contratos de arrendamiento en los que el período de alquiler coincida o cubra la mayor parte de la vida económica del activo, y siempre que de las condiciones pactadas se desprenda la racionalidad económica del mantenimiento de la cesión de uso.
- ❖ En aquellos casos en los que, al comienzo del arrendamiento, el valor actual de las cantidades a pagar suponga la práctica totalidad del valor razonable del activo arrendado.
- ❖ Cuando las especiales características de los activos objeto del arrendamiento hacen que su utilidad quede restringida al arrendatario
- ❖ El arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación fueran asumidas por el arrendatario.
- ❖ Los resultados derivados de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaen sobre el arrendatario.
- ❖ El arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo periodo, con unos pagos por arrendamiento que sean sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### ARRENDAMIENTO FINANCIERO (III)

#### 2. Contabilidad del arrendatario.

Registrará un activo de acuerdo con su naturaleza (inmovilizado material o intangible), y un pasivo financiero por el mismo importe, que será el menor entre:

- ❖ el valor razonable del activo arrendado, y
- ❖ el valor actual de los pagos mínimos acordados (incluido el pago por la opción de compra), con exclusión de las cuotas de carácter contingente y del coste de los servicios e impuestos repercutibles por el arrendador.

A estos efectos, se entiende por cuotas de carácter contingente aquellos pagos por arrendamiento cuyo importe no es fijo sino que depende de la evolución futura de una variable.

Adicionalmente, los gastos directos iniciales inherentes a la operación en los que incurra el arrendatario deberán considerarse como mayor valor del activo.

Para el cálculo del valor actual se utilizará el tipo de interés implícito del arrendador y si éste no se puede determinar, el tipo de interés de mercado para operaciones similares.

La carga financiera total se distribuirá a lo largo del plazo del arrendamiento y se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se devengue, aplicando el método del tipo de interés efectivo. Las cuotas de carácter contingente serán gastos del ejercicio en que se incurra en ellos.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### ARRENDAMIENTO FINANCIERO (IV)

---

#### 3. Contabilidad del arrendador.

El arrendador, en el momento inicial, reconocerá un crédito por el valor actual de los pagos mínimos a recibir por el arrendamiento más el valor residual del activo aunque no esté garantizado, descontados al tipo de interés implícito del contrato. La diferencia entre el crédito contabilizado en el activo del balance y la cantidad a cobrar, correspondiente a intereses no devengados, se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que dichos intereses se devenguen, de acuerdo con el método del tipo de interés efectivo.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### ARRENDAMIENTO OPERATIVO

---

Se trata de un acuerdo mediante el cual el arrendador conviene con el arrendatario el derecho a usar un activo durante un período de tiempo determinado, a cambio de percibir un importe único o una serie de pagos o cuotas, sin que se trate de un arrendamiento de carácter financiero.

Los ingresos y gastos, correspondientes al arrendador y al arrendatario, derivados de los acuerdos de arrendamiento operativo serán considerados, respectivamente, como ingreso y gasto del ejercicio en el que los mismos se devenguen, imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### VENTA CON ARRENDAMIENTO FINANCIERO POSTERIOR

---

Cuando por las condiciones económicas de una enajenación, conectada al posterior arrendamiento de los activos enajenados, se desprenda que se trata de un método de financiación y, en consecuencia, se trate de un arrendamiento financiero, el arrendatario no variará la calificación del activo, ni reconocerá beneficios ni pérdidas derivadas de esta transacción.

Adicionalmente, registrará el importe recibido con abono a una partida que ponga de manifiesto el correspondiente pasivo financiero.

La carga financiera total se distribuirá a lo largo del plazo del arrendamiento y se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se devengue, aplicando el método del tipo de interés efectivo.

Las cuotas de carácter contingente serán gastos del ejercicio en que se incurra en ellos.

El arrendador contabilizará la operación de acuerdo con lo dispuesto en la norma sobre instrumentos financieros.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### ARRENDAMIENTOS DE TERRENOS Y EDIFICIOS

---

- ❖ Se clasificarán como operativos o financieros con los mismos criterios que los arrendamientos de otro tipo de activo
- ❖ En un arrendamiento financiero conjunto, los componentes de terrenos y edificio se considerarán de forma separada, clasificándose el correspondiente al terreno como un arrendamiento operativo, salvo que se espere que el arrendatario adquiera la propiedad al final del período de arrendamiento.
- ❖ A estos efectos, los pagos mínimos por el arrendamiento se distribuirán entre el terreno y el edificio en proporción a los valores razonables relativos que representan los derechos de arrendamiento de ambos componentes, a menos que tal distribución no sea fiable, en cuyo caso todo el arrendamiento se clasificará como financiero, salvo que resulte evidente que es operativo.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INSTRUMENTOS FINANCIEROS

---

1. Activos financieros.
2. Pasivos financieros
3. Instrumentos de patrimonio propio

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INSTRUMENTOS FINANCIEROS. ACTIVOS FINANCIEROS

Un activo financiero es cualquier activo que sea: dinero en efectivo, un instrumento de patrimonio de otra empresa, o suponga un derecho contractual a recibir efectivo u otro activo financiero, o a intercambiar activos o pasivos financieros con terceros en condiciones potencialmente favorables.

También se clasificará como un activo financiero, todo contrato que pueda ser o será, liquidado con los propios instrumentos de patrimonio, siempre que:

- ❖ Si no es un derivado, obligue o pueda obligar, a recibir una cantidad variable de sus propios instrumentos de patrimonio.
- ❖ Si es un derivado, pueda ser o será, liquidado mediante una forma distinta al intercambio de una cantidad fija de efectivo o de otro activo financiero por una cantidad fija de instrumentos de patrimonio propio de la empresa.

Los activos financieros, a efectos de su valoración, se clasificarán en alguna de las siguientes categorías:

- ❖ Préstamos y partidas a cobrar.
- ❖ Inversiones mantenidas hasta el vencimiento.
- ❖ Activos financieros mantenidos para negociar.
- ❖ Otros activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.
- ❖ Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas.
- ❖ Activos financieros disponibles para la venta



# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INSTRUMENTOS FINANCIEROS. ACTIVOS FINANCIEROS.

#### 1. Préstamos y partidas a cobrar. (I)

- ❖ **Créditos por operaciones comerciales:** Aquellos activos financieros que se originan en la venta de bienes y la prestación de servicios por operaciones de tráfico de la empresa
- ❖ **Créditos por operaciones no comerciales:** son aquellos activos financieros que, no siendo instrumentos de patrimonio ni derivados, no tienen origen comercial, cuyos cobros son de cuantía determinada o determinable y que no se negocian en un mercado activo

No se incluirán aquellos activos financieros para los cuales el tenedor pueda no recuperar sustancialmente toda la inversión inicial, por circunstancias diferentes al deterioro crediticio.

#### 1.1 Valoración inicial.

Por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los gastos de transacción que les sean directamente atribuibles.

No obstante lo señalado en el párrafo anterior, los créditos por operaciones comerciales con vencimiento no superior a un año y que no tengan un tipo de interés contractual, así como los anticipos y créditos al personal, los dividendos a cobrar y los desembolsos exigidos sobre instrumentos de patrimonio, cuyo importe se espera recibir en el corto plazo, se podrán valorar por su valor nominal cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INSTRUMENTOS FINANCIEROS. ACTIVOS FINANCIEROS.

#### 1. Préstamos y partidas a cobrar (II)

---

##### 1.2 Valoración posterior.

Por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el método del tipo de interés efectivo.

A estos efectos, las aportaciones realizadas como consecuencia de un contrato de cuentas en participación y similares, se valorarán al coste, incrementado o disminuido por el beneficio o la pérdida, respectivamente, que correspondan a la empresa como partícipe no gestor, y menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro.

No obstante lo anterior, los créditos con vencimiento no superior a un año que, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior, se valoren inicialmente por su valor nominal, continuarán valorándose por dicho importe, salvo que se hubieran deteriorado.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INSTRUMENTOS FINANCIEROS. ACTIVOS FINANCIEROS.

#### 1. Préstamos y partidas a cobrar. (III)

---

##### 1.3 Deterioro del valor.

Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que el valor de un crédito o de un grupo de créditos con similares características de riesgo valorados colectivamente, se ha deteriorado como resultado de uno o más eventos que hayan ocurrido después de su reconocimiento inicial y que ocasionen una reducción o retraso en los flujos de efectivo estimados futuros, que pueden venir motivados por la insolvencia del deudor.

La pérdida por deterioro del valor de estos activos financieros, será la diferencia entre su valor en libros y el valor actual de los flujos de efectivo futuros que se estima van a generar, descontados al tipo de interés efectivo calculado en el momento de su reconocimiento inicial. Para los activos financieros a tipo de interés variable, se empleará el tipo de interés efectivo que corresponda a la fecha de cierre de las cuentas anuales de acuerdo con las condiciones contractuales.

Las correcciones valorativas por deterioro, así como su reversión cuando el importe de dicha pérdida disminuyese por causas relacionadas con un evento posterior, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor en libros del crédito que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INSTRUMENTOS FINANCIEROS. ACTIVOS FINANCIEROS.

#### 2. Inversiones mantenidas hasta el vencimiento.

Valores representativos de deuda, con una fecha de vencimiento fijada, cobros de cuantía determinada o determinable, que se negocien en un mercado activo y que la empresa tenga la intención efectiva y la capacidad de conservarlos hasta su vencimiento.

##### 2.1 Valoración inicial.

Por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los gastos de transacción que les sean directamente atribuibles.

##### 2.2 Valoración posterior.

Las inversiones mantenidas hasta el vencimiento se valorarán por su coste amortizado.

Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el método del tipo de interés efectivo.

##### 2.3 Deterioro del valor.

Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas aplicando los criterios señalados para los préstamos y partidas a cobrar.

No obstante, como sustituto del valor actual de los flujos de efectivo futuros se puede utilizar el valor de mercado del instrumento, siempre que éste sea lo suficientemente fiable como para considerarlo representativo del valor que pudiera recuperar la empresa.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INSTRUMENTOS FINANCIEROS. ACTIVOS FINANCIEROS.

#### 3. Activos financieros mantenidos para negociar.

##### 3. Activos financieros mantenidos para negociar.

Se considera que un activo financiero se posee para negociar cuando:

Se origine o adquiera con el propósito de venderlo en el corto plazo, o

Forme parte de una cartera de instrumentos financieros identificados y gestionados conjuntamente con el objeto de obtener ganancias en el corto plazo.

Sea un instrumento financiero derivado, siempre que no sea un contrato de garantía financiera ni haya sido designado como instrumento de cobertura.

##### 3.1 Valoración inicial.

Por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada.

Los gastos de transacción que les sean directamente atribuibles se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio.

Tratándose de instrumentos de patrimonio formará parte de la valoración inicial el importe de los derechos preferentes de suscripción y similares que, en su caso, se hubiesen adquirido.

##### 3.2 Valoración posterior.

Los activos financieros mantenidos para negociar se valorarán por su valor razonable, sin deducir los gastos de transacción en que se pudiera incurrir en su enajenación. Los cambios que se produzcan en el valor razonable se imputarán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INSTRUMENTOS FINANCIEROS. ACTIVOS FINANCIEROS.

#### 4. Otros activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

En esta categoría se incluirán los activos financieros híbridos

También se podrán incluir los activos financieros que designe la empresa en el momento del reconocimiento inicial para su inclusión en esta categoría.

Dicha designación sólo se podrá realizar si resulta en una información más relevante, debido a que

- ❖ se eliminan o reducen de manera significativa inconsistencias en el reconocimiento o valoración (también denominadas asimetrías contables) que en otro caso surgirían por la valoración de activos o pasivos o por el reconocimiento de las pérdidas o ganancias de los mismos con diferentes criterios.
- ❖ Un grupo de activos financieros o de activos y pasivos financieros se gestione y evalúe sobre la base de su valor razonable de acuerdo con una estrategia de gestión del riesgo o de inversión documentada y se facilite información del grupo también sobre la base del valor razonable al personal clave de la dirección según se define en la norma 15ª de elaboración de las cuentas anuales.

#### Valoración inicial y posterior.

En la valoración de los activos financieros incluidos en esta categoría se aplicarán los criterios señalados para activos financieros mantenidos para negociar.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INSTRUMENTOS FINANCIEROS. ACTIVOS FINANCIEROS.

#### 5. Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas (I).

##### 5.1 Valoración inicial.

Las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, se valorarán inicialmente al coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los gastos de transacción que les sean directamente atribuibles, debiéndose aplicar, en su caso, el criterio incluido en el apartado 2.1 contenido en la norma relativa a operaciones entre empresas del grupo.

No obstante, si existiera una inversión anterior a su calificación como empresa del grupo, multigrupo o asociada, se considerará como coste de dicha inversión el valor contable que debiera tener la misma inmediatamente antes de que la empresa pase a tener esa calificación. En su caso, los ajustes valorativos previos asociados con dicha inversión contabilizados directamente en el patrimonio neto, se mantendrán en éste hasta que se produzca alguna de las circunstancias descritas en el apartado 2.5.3 siguiente.

Formará parte de la valoración inicial el importe de los derechos preferentes de suscripción y similares que, en su caso, se hubiesen adquirido.

##### 5.2 Valoración posterior.

Se valorarán por su coste, menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro.

Cuando deba asignarse valor a estos activos por baja del balance u otro motivo, se aplicará el método del coste medio ponderado por grupos homogéneos, entendiéndose por éstos los valores que tienen iguales derechos.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INSTRUMENTOS FINANCIEROS. ACTIVOS FINANCIEROS.

#### 5. Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas (II)

##### 5.3 Deterioro del valor.

Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que el valor en libros de una inversión no será recuperable.

El importe de la corrección valorativa será la diferencia entre su valor en libros y el importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los gastos de venta y el valor actual de los flujos de efectivo futuros derivados de la inversión,

Las correcciones valorativas por deterioro y, en su caso, su reversión, se registrarán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor en libros de la inversión que estaría reconocida en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor.

No obstante, en el caso de que se hubiera producido una inversión en la empresa, previa a su calificación como empresa del grupo, multigrupo o asociada, y con anterioridad a esa calificación, se hubieran realizado ajustes valorativos imputados directamente al patrimonio neto derivados de tal inversión, dichos ajustes se mantendrán tras la calificación hasta la enajenación o baja de la inversión, momento en el que registrarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, o hasta que se produzcan las siguientes circunstancias:

- ❖ En el caso de ajustes valorativos previos por aumentos de valor, las correcciones valorativas por deterioro se registrarán contra la partida del patrimonio neto que recoja los ajustes valorativos previamente practicados hasta el importe de los mismos y el exceso, en su caso, se registrará en la cuenta de pérdidas y ganancias.
- ❖ En el caso de ajustes valorativos previos por reducciones de valor, cuando posteriormente el importe recuperable sea superior al valor contable de las inversiones, este último se incrementará, hasta el límite de la indicada reducción de valor, contra la partida que haya recogido los ajustes valorativos previos y a partir de ese momento el nuevo importe surgido se considerará coste de la inversión. Sin embargo, cuando exista una evidencia objetiva de deterioro en el valor de la inversión, las pérdidas acumuladas directamente en el patrimonio neto se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.



# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INSTRUMENTOS FINANCIEROS. ACTIVOS FINANCIEROS.

#### 6. Activos financieros disponibles para la venta (I)

---

En esta categoría se incluirán los valores representativos de deuda e instrumentos de patrimonio de otras empresas que no se hayan clasificado en ninguna de las categorías anteriores.

##### 6.1 Valoración inicial.

Los activos financieros disponibles para la venta se valorarán inicialmente por su valor razonable que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada, más los gastos de transacción que les sean directamente atribuibles.

Formará parte de la valoración inicial el importe de los derechos preferentes de suscripción y similares que, en su caso, se hubiesen adquirido.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INSTRUMENTOS FINANCIEROS. ACTIVOS FINANCIEROS.

#### 6. Activos financieros disponibles para la venta (II)

##### 6.2 Valoración posterior.

Los activos financieros disponibles para la venta se valorarán por su valor razonable, sin deducir los gastos de transacción en que se pudiera incurrir en su enajenación. Los cambios que se produzcan en el valor razonable se registrarán directamente en el patrimonio neto, hasta que el activo financiero cause baja del balance o se deteriore, momento en que el importe así reconocido, se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Cuando deba asignarse valor a estos activos por baja del balance u otro motivo, se aplicará el método del coste medio ponderado por grupos homogéneos.

No obstante lo anterior, las correcciones valorativas por deterioro del valor y las pérdidas y ganancias que resulten por diferencias de cambio en activos financieros monetarios en moneda extranjera, de acuerdo con la norma relativa a esta última, se registrarán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

También se registrarán en la cuenta de pérdidas y ganancias el importe de los intereses, calculados según el método del tipo de interés efectivo, y de los dividendos devengados.

Las inversiones en instrumentos de patrimonio cuyo valor razonable no se pueda determinar con fiabilidad se valorarán por su coste, menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro del valor.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INSTRUMENTOS FINANCIEROS. ACTIVOS FINANCIEROS.

#### 6. Activos financieros disponibles para la venta (III)

##### 6.3 Deterioro del valor.

Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que el valor de un activo financiero disponible para la venta o grupo de activos financieros disponibles para la venta con similares características de riesgo valoradas colectivamente se ha deteriorado, como resultado de uno o más eventos que hayan ocurrido después de su reconocimiento inicial, y que ocasionen:

- ❖ En el caso de los instrumentos de deuda adquiridos, una reducción o retraso en los flujos de efectivo estimados futuros, que pueden venir motivados por la insolvencia del deudor; o
- ❖ En el caso de inversiones en instrumentos de patrimonio, la falta de recuperabilidad del valor en libros del activo producida por un descenso prolongado o significativo en su valor razonable. En todo caso, se presumirá que el instrumento se ha deteriorado ante una caída de un año y medio y de un cuarenta por ciento en su cotización, sin que se haya producido la recuperación de su valor, sin perjuicio de que pudiera ser necesario reconocer una pérdida por deterioro antes de que haya transcurrido dicho plazo o descendido la cotización en el mencionado porcentaje.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INSTRUMENTOS FINANCIEROS. ACTIVOS FINANCIEROS.

#### 6. Activos financieros disponibles para la venta (IV)

##### 6.3 Deterioro del valor (Continuación)

La corrección valorativa por deterioro del valor de estos activos financieros será la diferencia entre su coste o coste amortizado menos, en su caso, cualquier corrección valorativa por deterioro previamente reconocida en la cuenta de pérdidas y ganancias y el valor razonable en el momento en que se efectúe la valoración.

Las pérdidas acumuladas reconocidas en el patrimonio neto por disminución del valor razonable, siempre que exista una evidencia objetiva de deterioro en el valor del activo, se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Si en ejercicios posteriores se incrementase el valor razonable, la corrección valorativa reconocida en ejercicios anteriores revertirá con abono a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio. No obstante, en el caso de que se incrementase el valor razonable correspondiente a un instrumento de patrimonio, la corrección valorativa reconocida en ejercicios anteriores no revertirá con abono a la cuenta de pérdidas y ganancias y se registrará el incremento de valor razonable directamente contra el patrimonio neto.

En el caso de instrumentos de patrimonio que se valoren por su coste, por no poder determinarse con fiabilidad su valor razonable, la corrección valorativa por deterioro se calculará de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2.5.3 de esta norma, relativo a las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, y no será posible la reversión de la corrección valorativa reconocida en ejercicios anteriores.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INSTRUMENTOS FINANCIEROS. ACTIVOS FINANCIEROS.

#### 7. Reclasificación de activos financieros (I)

- ❖ La empresa no podrá reclasificar ningún activo financiero incluido inicialmente en la categoría de mantenidos para negociar o a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, a otras categorías, ni de éstas a aquéllas, salvo cuando proceda calificar al activo como inversión en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo o asociadas.
- ❖ No se podrá clasificar o tener clasificado ningún activo financiero en la categoría de inversiones mantenidas hasta el vencimiento si en el ejercicio a que se refieren las cuentas anuales o en los dos precedentes, se han vendido o reclasificado activos incluidos en esta categoría por un importe que no sea insignificante en relación con el importe total de la categoría de inversiones mantenidas hasta el vencimiento, salvo aquéllas que correspondan a ventas o reclasificaciones:
  - Muy próximas al vencimiento, o
  - Que hayan ocurrido cuando la empresa haya cobrado la práctica totalidad del principal, o
  - Atribuibles a un suceso aislado, fuera del control de la empresa, no recurrente y que razonablemente no podía haber sido anticipado por la empresa.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INSTRUMENTOS FINANCIEROS. ACTIVOS FINANCIEROS.

#### 7. Reclasificación de activos financieros (II)

- ❖ Cuando dejase de ser apropiada la clasificación de un activo financiero como inversión mantenida hasta el vencimiento, como consecuencia de un cambio en la intención o en la capacidad financiera de la empresa o por la venta o reclasificación de un importe que no sea insignificante según lo dispuesto en el párrafo anterior, dicho activo, junto con el resto de activos financieros de la categoría de inversiones mantenidas hasta el vencimiento, se reclasificarán a la categoría de disponibles para la venta y se valorarán por su valor razonable. La diferencia entre el importe por el que figure registrado y su valor razonable se reconocerá directamente en el patrimonio neto de la empresa y se aplicarán las reglas relativas a los activos disponibles para la venta.
- ❖ Si como consecuencia de un cambio en la intención o en la capacidad financiera de la empresa, o si pasados dos ejercicios completos desde la reclasificación de un activo financiero de la categoría de inversión mantenida hasta el vencimiento a la de disponible para la venta, se reclasificase un activo financiero en la categoría de inversión mantenida hasta el vencimiento, el valor contable del activo financiero en esa fecha se convertirá en su nuevo coste amortizado. Cualquier pérdida o ganancia procedente de ese activo que previamente se hubiera reconocido directamente en el patrimonio neto se mantendrá en éste y se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias a lo largo de la vida residual de la inversión mantenida hasta el vencimiento, utilizando el método del tipo de interés efectivo.
- ❖ Cuando la inversión en el patrimonio de una empresa del grupo, multigrupo o asociada deje de tener tal calificación, la inversión que, en su caso, se mantenga en esa empresa se valorará de acuerdo con las reglas aplicables a los activos financieros disponibles para la venta.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INSTRUMENTOS FINANCIEROS. ACTIVOS FINANCIEROS.

#### 8. Intereses y dividendos recibidos de activos financieros

- ❖ Los intereses y dividendos de activos financieros devengados con posterioridad al momento de la adquisición se reconocerán como ingresos en la cuenta de pérdidas y ganancias. Los intereses deben reconocerse utilizando el método del tipo de interés efectivo y los dividendos cuando se declare el derecho del socio a recibirlo.
- ❖ A estos efectos, en la valoración inicial de los activos financieros se registrarán de forma independiente, atendiendo a su vencimiento, el importe de los intereses explícitos devengados y no vencidos en dicho momento así como el importe de los dividendos acordados por el órgano competente en el momento de la adquisición. A estos efectos, se entenderá por “intereses explícitos” aquellos que se obtienen de aplicar el tipo de interés contractual del instrumento financiero.
- ❖ Asimismo, si los dividendos distribuidos proceden inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición, no se reconocerán como ingresos, y minorarán el valor contable de la inversión.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INSTRUMENTOS FINANCIEROS. ACTIVOS FINANCIEROS.

#### 9. Baja de activos financieros (I)

La empresa dará de baja un activo financiero, o parte del mismo, cuando expiren o se hayan cedido los derechos contractuales sobre los flujos de efectivo del activo financiero, siendo necesario que se hayan transferido de manera sustancial los riesgos y beneficios inherentes a su propiedad, en circunstancias que se evaluarán comparando la exposición de la empresa, antes y después de la cesión, a la variación en los importes y en el calendario de los flujos de efectivo netos del activo transferido. Se entenderá que se han cedido de manera sustancial los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo financiero cuando su exposición a tal variación deje de ser significativa en relación con la variación total del valor actual de los flujos de efectivo futuros netos asociados con el activo financiero (tal como las ventas en firme de activos, las cesiones de créditos comerciales en operaciones de “factoring” en las que la empresa no retenga ningún riesgo de crédito ni de interés, las ventas de activos financieros con pacto de recompra por su valor razonable y las titulaciones de activos financieros en las que la empresa cedente no retenga financiaciones subordinadas ni conceda ningún tipo de garantía o asuma algún otro tipo de riesgo).



# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INSTRUMENTOS FINANCIEROS. ACTIVOS FINANCIEROS.

#### 9. Baja de activos financieros (II)

Si la empresa no hubiese cedido ni retenido sustancialmente los riesgos y beneficios, el activo financiero se dará de baja cuando no hubiese retenido el control del mismo, situación que se determinará dependiendo de la capacidad del cesionario para transmitir dicho activo. Si la empresa cedente mantuviese el control del activo, continuará reconociéndolo por el importe al que la empresa esté expuesta a las variaciones de valor del activo cedido, es decir, por su implicación continuada, y reconocerá un pasivo asociado.

Cuando el activo financiero se dé de baja, la diferencia entre la contraprestación recibida neta de los costes de transacción atribuibles, considerando cualquier nuevo activo obtenido menos cualquier pasivo asumido, y el valor en libros del activo financiero, más cualquier importe acumulado que se haya reconocido directamente en el patrimonio neto, determinará la ganancia o la pérdida surgida al dar de baja dicho activo, y formará parte del resultado del ejercicio en que ésta se produce.

Los criterios anteriores también se aplicarán en las transferencias de un grupo de activos financieros o de parte del mismo.

La empresa no dará de baja los activos financieros y reconocerá un pasivo financiero por un importe igual a la contraprestación recibida, que se tratará con posterioridad de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de esta norma, en las cesiones de activos financieros en las que haya retenido sustancialmente los riesgos y beneficios inherentes a su propiedad, tales como en el descuento de efectos, el “factoring con recurso”, las ventas de activos financieros con pacto de recompra a un precio fijo o al precio de venta más un interés y las titulaciones de activos financieros en las que la empresa cedente retenga financiaciones subordinadas u otro tipo de garantías que absorban sustancialmente todas las pérdidas esperadas.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INSTRUMENTOS FINANCIEROS. PASIVOS FINANCIEROS

- ❖ Los instrumentos financieros emitidos, incurridos o asumidos se clasificarán como pasivos financieros, en su totalidad o en una de sus partes, siempre que de acuerdo con su realidad económica supongan para la empresa una obligación contractual, directa o indirecta, de entregar efectivo u otro activo financiero, o de intercambiar activos o pasivos financieros con terceros en condiciones potencialmente desfavorables, tal como un instrumento financiero que prevea su recompra obligatoria por parte del emisor, o que otorgue al tenedor el derecho a exigir al emisor su rescate en una fecha y por un importe determinado o determinable, o a recibir una remuneración predeterminada siempre que haya beneficios distribuibles. En particular, determinadas acciones rescatables y acciones o participaciones sin voto.
- ❖ También se clasificará como un pasivo financiero, todo contrato que pueda ser o será, liquidado con los instrumentos de patrimonio propio de la empresa, siempre que:
- ❖ Si no es un derivado, obligue o pueda obligar, a entregar una cantidad variable de sus instrumentos de patrimonio propio.
- ❖ Si es un derivado, pueda ser o será, liquidado mediante una forma distinta al intercambio de una cantidad fija de efectivo o de otro activo financiero por una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio propio de la empresa; a estos efectos no se incluirán entre los instrumentos de patrimonio propio, aquéllos que sean, en sí mismos, contratos para la futura recepción o entrega de instrumentos de patrimonio propio de la empresa.
- ❖ Los pasivos financieros, a efectos de su valoración, se clasificarán en alguna de las siguientes categorías:
  1. Débitos y partidas a pagar.
  2. Pasivos financieros mantenidos para negociar.
  3. Otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INSTRUMENTOS FINANCIEROS. PASIVOS FINANCIEROS

#### 1. Débitos y partidas a pagar

En esta categoría se clasificarán los:

- ❖ Débitos por operaciones comerciales: son aquellos pasivos financieros que se originan en la compra de bienes y servicios por operaciones de tráfico de la empresa, y
- ❖ Débitos por operaciones no comerciales: son aquellos pasivos financieros que, no siendo instrumentos derivados, no tienen origen comercial.

##### 1.1 Valoración inicial

- ❖ Los pasivos financieros incluidos en esta categoría se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación recibida ajustado por los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.
- ❖ No obstante lo señalado en el párrafo anterior, los débitos por operaciones comerciales con vencimiento no superior a un año y que no tengan un tipo de interés contractual, así como los desembolsos exigidos por terceros sobre participaciones, cuyo importe se espera pagar en el corto plazo, se podrán valorar por su valor nominal, cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

##### 1.2 Valoración posterior

- ❖ Los pasivos financieros incluidos en esta categoría se valorarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el método del tipo de interés efectivo.
- ❖ Las aportaciones recibidas como consecuencia de un contrato de cuentas en participación y similares, se valorarán al coste, incrementado o disminuido por el beneficio o la pérdida, respectivamente, que deba atribuirse a los partícipes no gestores.
- ❖ No obstante lo anterior, los débitos con vencimiento no superior a un año que, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior, se valoren inicialmente por su valor nominal, continuarán valorándose por dicho importe.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INSTRUMENTOS FINANCIEROS. PASIVOS FINANCIEROS

#### 2. Pasivos financieros mantenidos para negociar

Se considera que un pasivo financiero se posee para negociar cuando:

- ❖ Se emita principalmente con el propósito de readquirirlo en el corto plazo (por ejemplo, obligaciones y otros valores negociables emitidos cotizados que la empresa pueda comprar en el corto plazo en función de los cambios de valor).
- ❖ Forme parte de una cartera de instrumentos financieros identificados y gestionados conjuntamente de la que existan evidencias de actuaciones recientes para obtener ganancias en el corto plazo, o
- ❖ Sea un instrumento financiero derivado, siempre que no sea un contrato de garantía financiera ni haya sido designado como instrumento de cobertura.

#### 1.1 Valoración inicial y posterior.

En la valoración de los pasivos financieros incluidos en esta categoría se aplicarán los mismos criterios señalados que para los activos financieros para negociar.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INSTRUMENTOS FINANCIEROS. PASIVOS FINANCIEROS

#### 3. Otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias

En esta categoría se incluirán algunos pasivos financieros híbridos (Ver último párrafo del apartado 5.1 de la norma de valoración 9ª Instrumentos financieros).

También se podrán incluir los pasivos financieros que designe la empresa en el momento del reconocimiento inicial para su inclusión en esta categoría. Dicha designación sólo se podrá realizar si resulta en una información más relevante, debido a que:

- ❖ Se eliminan o reducen de manera significativa inconsistencias en el reconocimiento o valoración (también denominadas asimetrías contables) que en otro caso surgirían por la valoración de activos o pasivos o por el reconocimiento de las pérdidas o ganancias de los mismos con diferentes criterios.
- ❖ Un grupo de pasivos financieros o de activos y pasivos financieros se gestione y su rendimiento se evalúe sobre la base de su valor razonable de acuerdo con una estrategia de gestión del riesgo o de inversión documentada y se facilite información del grupo también sobre la base del valor razonable al personal clave de la dirección según se define en la norma 15.ª de elaboración de las cuentas anuales.

En la memoria se informará sobre el uso de esta opción.

#### 3.1 Valoración inicial y posterior

En la valoración de los pasivos financieros incluidos en esta categoría se aplicarán los mismos criterios que los señalados para los activos financieros mantenidos para negociar

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INSTRUMENTOS FINANCIEROS. PASIVOS FINANCIEROS

#### 4. Reclasificación de pasivos financieros

---

La empresa no podrá reclasificar ningún pasivo financiero incluido inicialmente en la categoría de mantenidos para negociar o a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias a otras categorías, ni de éstas a aquéllas.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INSTRUMENTOS FINANCIEROS. PASIVOS FINANCIEROS

#### 5. Baja de pasivos financieros

La empresa dará de baja un pasivo financiero cuando la obligación se haya extinguido. También dará de baja los pasivos financieros propios que adquiera, aunque sea con la intención de recolocarlos en el futuro.

Si se produjese un intercambio de instrumentos de deuda entre un prestamista y un prestatario, siempre que éstos tengan condiciones sustancialmente diferentes, se registrará la baja del pasivo financiero original y se reconocerá el nuevo pasivo financiero que surja. De la misma forma se registrará una modificación sustancial de las condiciones actuales de un pasivo financiero.

La diferencia entre el valor en libros del pasivo financiero o de la parte del mismo que se haya dado de baja y la contraprestación pagada incluidos los costes de transacción atribuibles y en la que se recogerá asimismo cualquier activo cedido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que tenga lugar.

En el caso de un intercambio de instrumentos de deuda que no tengan condiciones sustancialmente diferentes, el pasivo financiero original no se dará de baja del balance registrando el importe de las comisiones pagadas como un ajuste de su valor contable. El coste amortizado del pasivo financiero se determinará aplicando el tipo de interés efectivo, que será aquel que iguale el valor en libros del pasivo financiero en la fecha de modificación con los flujos de efectivo a pagar según las nuevas condiciones.

A estos efectos, las condiciones de los contratos se considerarán sustancialmente diferentes cuando el valor actual de los flujos de efectivo del nuevo pasivo financiero, incluyendo las comisiones netas cobradas o pagadas, sea diferente, al menos en un diez por ciento del valor actual de los flujos de efectivo remanentes del pasivo financiero original, actualizados ambos al tipo de interés efectivo de éste.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INSTRUMENTOS FINANCIEROS. INSTRUMENTOS DE PATRIMONIO NETO

---

Un instrumento de patrimonio es cualquier negocio jurídico que evidencia, o refleja, una participación residual en los activos de la empresa que los emite una vez deducidos todos sus pasivos.

En el caso de que la empresa realice cualquier tipo de transacción con sus propios instrumentos de patrimonio, el importe de estos instrumentos se registrará en el patrimonio neto, como una variación de los fondos propios, y en ningún caso podrán ser reconocidos como activos financieros de la empresa ni se registrará resultado alguno en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Los gastos derivados de estas transacciones, incluidos los gastos de emisión de estos instrumentos, tales como honorarios de letrados, notarios, y registradores; impresión de memorias, boletines y títulos; tributos; publicidad; comisiones y otros gastos de colocación, se registrarán directamente contra el patrimonio neto como menores reservas.

Los gastos derivados de una transacción de patrimonio propio, de la que se haya desistido o se haya abandonado, se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.



# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INSTRUMENTOS FINANCIEROS. CASOS PARTICULARES

---

1. Instrumentos financieros híbridos
2. Instrumentos financieros compuestos
3. Derivados que tengan como subyacente inversiones en instrumentos de patrimonio no cotizados cuyo valor razonable no pueda ser determinado con fiabilidad
4. Contratos que se mantengan con el propósito de recibir o entregar un activo no financiero
5. Contratos de garantía financiera

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INSTRUMENTOS FINANCIEROS. CASOS PARTICULARES.

#### 1. INSTRUMENTOS FINANCIEROS HÍBRIDOS (I)

Los instrumentos financieros híbridos son aquéllos que combinan un contrato principal no derivado y un derivado financiero, denominado derivado implícito, que no puede ser transferido de manera independiente y cuyo efecto es que algunos de los flujos de efectivo del instrumento híbrido varían de forma similar a los flujos de efectivo del derivado considerado de forma independiente (por ejemplo, bonos referenciados al precio de unas acciones o a la evolución de un índice bursátil).

La empresa reconocerá, valorará y presentará por separado el contrato principal y el derivado implícito, cuando se den simultáneamente las siguientes circunstancias:

- ❖ Las características y riesgos económicos inherentes al derivado implícito no están estrechamente relacionados con los del contrato principal.
- ❖ Un instrumento independiente con las mismas condiciones que las del derivado implícito cumpliría la definición de instrumento derivado.
- ❖ El instrumento híbrido no se valora por su valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INSTRUMENTOS FINANCIEROS. CASOS PARTICULARES

#### Instrumentos financieros híbridos

---

El derivado implícito se tratará contablemente como un instrumento financiero derivado y el contrato principal se contabilizará según su naturaleza. Esta evaluación sólo se realizará en el momento del reconocimiento inicial, a menos que se haya producido una variación en los términos del contrato que modifiquen de forma significativa los flujos de efectivo que se producirán, en cuyo caso, deberá realizarse una nueva evaluación.

Si la empresa no pudiera determinar con fiabilidad el valor razonable del derivado implícito, éste será la diferencia entre el valor razonable del instrumento híbrido y el del contrato principal, si ambos pudieran ser determinados con fiabilidad.

Si la empresa no fuese capaz de valorar el derivado implícito de forma separada o no pudiese determinar de forma fiable su valor razonable, ya sea en el momento de su adquisición como en una fecha posterior, tratará a efectos contables el instrumento financiero híbrido en su conjunto como un activo financiero o un pasivo financiero incluido en la categoría de otros activos (o pasivos) financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias. Se aplicará este mismo criterio cuando la empresa opte, en el momento de su reconocimiento inicial, por valorar el instrumento financiero híbrido a valor razonable.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INSTRUMENTOS FINANCIEROS. CASOS PARTICULARES.

#### 2. Instrumentos financieros compuestos

- ❖ Un instrumento financiero compuesto es un instrumento financiero no derivado que incluye componentes de pasivo y de patrimonio simultáneamente.
- ❖ Si la empresa hubiese emitido un instrumento financiero compuesto, reconocerá, valorará y presentará por separado sus componentes.
- ❖ La empresa distribuirá el valor en libros inicial de acuerdo con los siguientes criterios que, salvo error, no será objeto de revisión posteriormente:
  - ❖ Asignará al componente de pasivo el valor razonable de un pasivo similar que no lleve asociado el componente de patrimonio.
  - ❖ Asignará al componente de patrimonio la diferencia entre el importe inicial y el valor asignado al componente de pasivo.
- ❖ En la misma proporción distribuirá los costes de transacción.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### **INSTRUMENTOS FINANCIEROS. CASOS PARTICULARES.**

#### **3. Derivados que tengan como subyacente inversiones en instrumentos de patrimonio no cotizados cuyo valor razonable no pueda ser determinado con fiabilidad**

---

Los derivados que estén vinculados y se liquiden mediante la entrega de instrumentos de patrimonio no cotizados cuyo valor razonable no puede ser determinado con fiabilidad, se valorarán por su coste menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INSTRUMENTOS FINANCIEROS. CASOS PARTICULARES.

#### 4. Contratos que se mantengan con el propósito de recibir o entregar un activo no financiero

---

- ❖ Los contratos que se mantengan con el propósito de recibir o entregar un activo no financiero de acuerdo con las necesidades de compra, venta o utilización de dichos activos por parte de la empresa, se tratarán como anticipos a cuenta o compromisos, de compras o ventas, según proceda.
- ❖ No obstante, se reconocerán y valorarán según lo dispuesto en esta norma para los instrumentos financieros derivados, aquellos contratos que se puedan liquidar por diferencias, en efectivo o en otro instrumento financiero, o bien mediante el intercambio de instrumentos financieros o, aun cuando se liquiden mediante la entrega de un activo no financiero, la empresa tenga la práctica de venderlo en un periodo de tiempo corto e inferior al periodo normal del sector en que opere la empresa con la intención de obtener una ganancia por su intermediación o por las fluctuaciones de su precio, o el activo no financiero sea fácilmente convertible en efectivo.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INSTRUMENTOS FINANCIEROS. CASOS PARTICULARES. 5. Contratos de garantía financiera

- ❖ Un contrato de garantía financiera es aquél que exige que el emisor efectúe pagos específicos para reembolsar al tenedor por la pérdida en la que incurre cuando un deudor específico incumpla su obligación de pago de acuerdo con las condiciones, originales o modificadas, de un instrumento de deuda, tal como una fianza o un aval.
- ❖ Estos contratos se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será igual a la prima recibida más, en su caso, el valor actual de las primas a recibir.

Con posterioridad al reconocimiento inicial, y salvo que en dicho momento se hubiese clasificado como otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias o se les aplique lo dispuesto en el apartado 2.9 de esta norma por surgir en la cesión de activos financieros que no cumplan los requisitos para su baja de balance, se valorarán por el mayor de los importes siguientes:

- El que resulte de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a provisiones y contingencias.
- El inicialmente reconocido menos, cuando proceda, la parte del mismo imputada a la cuenta de pérdidas y ganancias porque corresponda a ingresos devengados.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INSTRUMENTOS FINANCIEROS. CASOS PARTICULARES. FIANZAS ENTREGADAS Y RECIBIDAS

- ❖ En las fianzas entregadas o recibidas por arrendamientos operativos o por prestación de servicios, la diferencia entre su valor razonable y el importe desembolsado (debidamente, por ejemplo, a que la fianza es a largo plazo y no está remunerada) se considerará como un pago o cobro anticipado por el arrendamiento o prestación del servicio, que se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias durante el periodo del arrendamiento, conforme a lo señalado en el apartado 2 de la norma sobre arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, o durante el periodo en el que se preste el servicio, de acuerdo con la norma sobre ingresos por ventas y prestación de servicios.
- ❖ Al estimar el valor razonable de las fianzas, se tomará como periodo remanente el plazo contractual mínimo comprometido durante el cual no se pueda devolver su importe, sin tomar en consideración el comportamiento estadístico de devolución.
- ❖ Cuando la fianza sea a corto plazo, no será necesario realizar el descuento de flujos de efectivo si su efecto no es significativo.



# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INSTRUMENTOS FINANCIEROS. COBERTURAS CONTABLES (I)

- ❖ Mediante una operación de cobertura, uno o varios instrumentos financieros, denominados instrumentos de cobertura, son designados para cubrir un riesgo específicamente identificado que puede tener impacto en la cuenta de pérdidas y ganancias, como consecuencia de variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo de una o varias partidas cubiertas.
- ❖ Una cobertura contable supone que, cuando se cumplan determinados requisitos, los instrumentos de cobertura y las partidas cubiertas se registrarán aplicando los criterios específicos recogidos en este apartado.
- ❖ Con carácter general, los instrumentos que se pueden designar como instrumentos de cobertura son los derivados cuyo valor razonable o flujos de efectivo futuros compensen las variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo futuros de partidas que cumplan los requisitos para ser calificadas como partidas cubiertas.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INSTRUMENTOS FINANCIEROS. COBERTURAS CONTABLES (II)

- ❖ En el caso de coberturas de tipo de cambio, también se podrán calificar como instrumentos de cobertura, activos financieros y pasivos financieros distintos de los derivados.
- ❖ Podrán tener la calificación de partidas cubiertas, los activos y pasivos reconocidos, los compromisos en firme no reconocidos, las transacciones previstas altamente probables y las inversiones netas en un negocio en el extranjero, que expongan a la empresa a riesgos específicamente identificados de variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo. En ningún caso se podrá considerar como partida cubierta una posición neta de activos y pasivos.
- ❖ Todas las coberturas contables requerirán en el momento inicial una designación formal y una documentación de la relación de cobertura. Además la cobertura deberá ser altamente eficaz. Una cobertura se considerará altamente eficaz si, al inicio y durante su vida, la empresa puede esperar, prospectivamente, que los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo de la partida cubierta que sean atribuibles al riesgo cubierto sean compensados casi completamente por los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo del instrumento de cobertura, y que, retrospectivamente, los resultados de la cobertura hayan oscilado dentro de un rango de variación del ochenta al ciento veinticinco por ciento respecto del resultado de la partida cubierta.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INSTRUMENTOS FINANCIEROS. COBERTURAS CONTABLES (III)

- ❖ A los efectos de su registro y valoración, las operaciones de cobertura se clasificarán en las siguientes categorías:
  - Cobertura del valor razonable: cubre la exposición a los cambios en el valor razonable de activos o pasivos reconocidos o de compromisos en firme aún no reconocidos, o de una parte concreta de los mismos, atribuible a un riesgo en particular que pueda afectar a la cuenta de pérdidas y ganancias (por ejemplo, la contratación de una permuta financiera para cubrir el riesgo de una financiación a tipo de interés fijo). Los cambios de valor del instrumento de cobertura y de la partida cubierta atribuibles al riesgo cubierto se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.
  - Cobertura de los flujos de efectivo: cubre la exposición a la variación de los flujos de efectivo que se atribuya a un riesgo concreto asociado a activos o pasivos reconocidos o a una transacción prevista altamente probable, siempre que pueda afectar a la cuenta de pérdidas y ganancias (por ejemplo, la cobertura del riesgo de tipo de cambio relacionado con compras y ventas previstas de inmovilizados materiales, bienes y servicios en moneda extranjera o la contratación de una permuta financiera para cubrir el riesgo de una financiación a tipo de interés variable). La cobertura del riesgo de tipo de cambio de un compromiso en firme puede ser contabilizada como una cobertura de los flujos de efectivo. La parte de la ganancia o la pérdida del instrumento de cobertura que se haya determinado como cobertura eficaz, se reconocerá transitoriamente en el patrimonio neto, imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias en el ejercicio o ejercicios en los que la operación cubierta prevista afecte al resultado salvo que la cobertura corresponda a una transacción prevista que termine en el reconocimiento de un activo o pasivo no financiero, en cuyo caso los importes registrados en el patrimonio neto se incluirán en el coste del activo o pasivo cuando sea adquirido o asumido.
  - Cobertura de la inversión neta en negocios en el extranjero: cubre el riesgo de tipo de cambio en las inversiones en sociedades dependientes, asociadas, negocios conjuntos y sucursales, cuyas actividades estén basadas o se lleven a cabo en una moneda funcional distinta a la de la empresa que elabora las cuentas anuales.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INSTRUMENTOS FINANCIEROS. COBERTURAS CONTABLES (IV)

- ❖ En las operaciones de cobertura de inversiones netas en negocios conjuntos que carezcan de personalidad jurídica independiente y sucursales en el extranjero, los cambios de valor de los instrumentos de cobertura atribuibles al riesgo cubierto, se reconocerán transitoriamente en el patrimonio neto, imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias en el ejercicio o ejercicios en que se produzca la enajenación o disposición por otra vía de la inversión neta en el negocio en el extranjero.
- ❖ Las operaciones de cobertura de inversiones netas en negocios en el extranjero en sociedades dependientes, multigrupo y asociadas, se tratarán como coberturas de valor razonable por el componente de tipo de cambio.
- ❖ La inversión neta en un negocio en el extranjero está compuesta, además de por la participación en el patrimonio neto, por cualquier partida monetaria a cobrar o pagar, cuya liquidación no está contemplada ni es probable que se produzca en un futuro previsible, excluidas las partidas de carácter comercial.
- ❖ Los instrumentos de cobertura se valorarán y registrarán de acuerdo con su naturaleza en la medida en que no sean, o dejen de ser, coberturas eficaces.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### EXISTENCIAS. VALORACIÓN INICIAL (I)

1. Valoración inicial: Precio de adquisición o el coste de producción.
  - a) Precio de adquisición.
    - + el importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares.
    - + los intereses incorporados al nominal de los débitos.
    - + gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes se hallen ubicados para su venta, tales como transportes, aranceles de aduanas, seguros.

No obstante lo anterior, podrán incluirse los intereses incorporados a los débitos con vencimiento no superior a un año que no tengan un tipo de interés contractual, cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.
  - b) Coste de producción.
    - + el precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles
    - + los costes directamente imputables al producto
    - + los costes indirectamente imputables a los productos de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al período de fabricación, elaboración o construcción, en los que se haya incurrido al ubicarlos para su venta y se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### EXISTENCIAS. VALORACIÓN INICIAL (II)

---

c) Métodos de asignación de valor.

- Valoración individualizada.
- Cuando no sea posible la valoración individualizada, se adoptará con carácter general el método del precio medio o coste medio ponderado.

El método FIFO es aceptable y puede adoptarse si la empresa lo considerase más conveniente para su gestión.

Se utilizará un único método de asignación de valor para todas las existencias que tengan una naturaleza y uso similares.

d) Coste de las existencias en la prestación de servicios.

Los criterios indicados en los apartados precedentes resultarán aplicables para determinar el coste de las existencias de los servicios.

En concreto, las existencias incluirán el coste de producción de los servicios en tanto aún no se haya reconocido el ingreso correspondiente conforme a lo establecido en la norma relativa a ingresos por ventas y prestación de servicios.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### EXISTENCIAS. VALORACIÓN POSTERIOR

---

Cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, se efectuarán las oportunas correcciones valorativas, reconociéndolas como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En el caso de las materias primas y otras materias consumibles en el proceso de producción, no se realizará corrección valorativa, siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos por encima del coste. Cuando proceda realizar corrección valorativa, el precio de reposición de las materias primas y otras materias consumibles puede ser la mejor medida disponible de su valor neto realizable.

Los bienes o servicios que hubiesen sido objeto de un contrato de venta o de prestación de servicios en firme cuyo cumplimiento deba tener lugar posteriormente, no serán objeto de la corrección valorativa, a condición de que el precio de venta estipulado en dicho contrato cubra, como mínimo, el precio de adquisición o el coste de producción de tales bienes o servicios, más todos los costes pendientes de realizar que sean necesarios para la ejecución del contrato.

Si las circunstancias que causaron la corrección del valor de las existencias hubiesen dejado de existir, el importe de la corrección será objeto de reversión, reconociéndola como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### MONEDA EXTRANJERA. TRANSACCIONES EN MONEDA EXTRANJERA (I)

Una transacción en moneda extranjera es aquella cuyo importe se denomina o exige su liquidación en una moneda distinta de la funcional.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la moneda funcional de las empresas domiciliadas en España es el EURO.

A los efectos de esta norma, los elementos patrimoniales se diferenciarán, según su consideración, en:

- Partidas monetarias: son el efectivo, así como los activos y pasivos que se vayan a recibir o pagar con una cantidad determinada o determinable de unidades monetarias. Se incluyen, entre otros, los préstamos y partidas a cobrar, los débitos y partidas a pagar y las inversiones en valores representativos de deuda que cumplan los requisitos anteriores.
- Partidas no monetarias: son los activos y pasivos que no se consideren partidas monetarias, es decir, que se vayan a recibir o pagar con una cantidad no determinada ni determinable de unidades monetarias. Se incluyen, entre otros, los inmovilizados materiales, inversiones inmobiliarias, el fondo de comercio y otros inmovilizados intangibles, las existencias, las inversiones en el patrimonio de otras empresas, que cumplan los requisitos anteriores, los anticipos a cuenta de compras o ventas, así como los pasivos a liquidar mediante la entrega de un activo no monetario.



# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### MONEDA EXTRANJERA. TRANSACCIONES EN MONEDA EXTRANJERA (II)

---

#### 1. Valoración inicial

Toda transacción en moneda extranjera se convertirá a moneda funcional, mediante la aplicación al importe en moneda extranjera, del tipo de cambio de contado, es decir, del tipo de cambio utilizado en las transacciones con entrega inmediata, entre ambas monedas, en la fecha de la transacción, entendida como aquella en la que se cumplan los requisitos para su reconocimiento.

Se podrá utilizar un tipo de cambio medio del período (como máximo mensual) para todas las transacciones que tengan lugar durante ese intervalo, en cada una de las clases de moneda extranjera en que éstas se hayan realizado, salvo que dicho tipo haya sufrido variaciones significativas durante el intervalo de tiempo considerado.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### MONEDA EXTRANJERA. TRANSACCIONES EN MONEDA EXTRANJERA (III)

#### 2. Valoración posterior

➤ Partidas monetarias.

Al cierre del ejercicio se valorarán aplicando el tipo de cambio de cierre, entendido como el tipo de cambio medio de contado, existente en esa fecha.

Las diferencias de cambio, tanto positivas como negativas, que se originen en este proceso, así como las que se produzcan al liquidar dichos elementos patrimoniales, se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en el que surjan.

En el caso particular de los activos financieros de carácter monetario clasificados como disponibles para la venta, la determinación de las diferencias de cambio producidas por la variación del tipo de cambio entre la fecha de la transacción y la fecha del cierre del ejercicio, se realizará como si dichos activos se valorasen al coste amortizado en la moneda extranjera, de forma que las diferencias de cambio serán las resultantes de las variaciones en dicho coste amortizado como consecuencia de las variaciones en los tipos de cambio, independientemente de su valor razonable. Las diferencias de cambio así calculadas se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en el que surjan, mientras que los otros cambios en el importe en libros de estos activos financieros se reconocerán directamente en el patrimonio neto de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2.6.2. de la norma relativa a instrumentos financieros.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### MONEDA EXTRANJERA. TRANSACCIONES EN MONEDA EXTRANJERA (IV)

➤ Partidas no monetarias.

■ Valoradas a coste histórico.

Se valorarán aplicando el tipo de cambio de la fecha de la transición.

Cuando un activo denominado en moneda extranjera se amortice, las dotaciones a la amortización se calcularán sobre el importe en moneda funcional aplicando el tipo de cambio de la fecha en que fue registrado inicialmente.

La valoración así obtenida no podrá exceder, en cada cierre posterior, del importe recuperable en ese momento, aplicando a este valor, si fuera necesario, el tipo de cambio de cierre; es decir, de la fecha a la que se refieren las cuentas anuales.

Cuando, de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros, se deba determinar el patrimonio neto de una empresa participada corregido, en su caso, por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de valoración, se aplicará el tipo de cambio de cierre al patrimonio neto y a las plusvalías tácitas existentes a esa fecha.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### MONEDA EXTRANJERA. TRANSACCIONES EN MONEDA EXTRANJERA (V)

---

- Valoradas a valor razonable.

Se valorarán aplicando el tipo de cambio de la fecha de determinación del valor razonable.

Cuando se reconozcan directamente en el patrimonio neto pérdidas o ganancias derivadas de cambios en la valoración de una partida no monetaria, tal como las inversiones en instrumentos de patrimonio clasificados como activos financieros disponibles para la venta, cualquier diferencia de cambio, incluida en esas pérdidas o ganancias, también se reconocerá directamente en el patrimonio neto. Por el contrario, cuando las pérdidas o ganancias derivadas de cambios en la valoración de una partida no monetaria se reconozcan en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, tal como las inversiones en instrumentos de patrimonio clasificadas como activos financieros mantenidos para negociar o en otros activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, cualquier diferencia de cambio, incluida en esas pérdidas o ganancias, también se reconocerá en el resultado del ejercicio.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### **MONEDA EXTRANJERA. CONVERSIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES A LA MONEDA DE PRESENTACIÓN**

---

La moneda de presentación es la moneda en que se formulan las cuentas anuales, es decir, el euro.

Excepcionalmente, cuando la moneda o monedas funcionales de una empresa española sean distintas del euro, la conversión de sus cuentas anuales a la moneda de presentación se realizará aplicando los criterios establecidos sobre «Conversión de estados financieros en moneda funcional distinta de la moneda de presentación» en las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas que desarrollan el Código de Comercio.

Las diferencias de conversión se registrarán directamente en el patrimonio neto.

Cuando una empresa española sea partícipe en activos o explotaciones en el extranjero controlados conjuntamente según se definen en la norma relativa a negocios conjuntos y la moneda funcional de esos negocios no sea el euro, se seguirán los procedimientos de conversión a moneda de presentación indicados en el párrafo anterior. Para los negocios conjuntos que se integren en las cuentas anuales del partícipe, las transacciones en moneda extranjera realizadas por dichos negocios se convertirán a moneda funcional aplicando las reglas contenidas en el apartado primero de esta misma norma. Estos mismos criterios serán aplicables a las sucursales de la empresa en el extranjero.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### IVA, IGIC Y OTROS IMPUESTOS

- ❖ El IVA soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los activos corrientes y no corrientes, así como de los servicios, que sean objeto de las operaciones gravadas por el impuesto. En el caso de autoconsumo interno, esto es, producción propia con destino al inmovilizado de la empresa, el IVA no deducible se adicionará al coste de los respectivos activos no corrientes.
- ❖ No alterarán las valoraciones iniciales las rectificaciones en el importe del IVA soportado no deducible, consecuencia de la regularización derivada de la prorrata definitiva, incluida la regularización por bienes de inversión.
- ❖ El IVA repercutido no formará parte del ingreso derivado de las operaciones gravadas por dicho impuesto o del importe neto obtenido en la enajenación o disposición por otra vía en el caso de baja en cuentas de activos no corrientes.
- ❖ Las reglas sobre el IVA soportado no deducible serán aplicables, en su caso, al IGIC y a cualquier otro impuesto indirecto soportado en la adquisición de activos o servicios, que no sea recuperable directamente de la Hacienda Pública.
- ❖ Las reglas sobre el IVA repercutido serán aplicables, en su caso, al IGIC y a cualquier otro impuesto indirecto que grave las operaciones realizadas por la empresa y que sea recibido por cuenta de la Hacienda Pública. Sin embargo, se contabilizarán como gastos y por tanto no reducirán la cifra de negocios, aquellos tributos que para determinar la cuota a ingresar tomen como referencia la cifra de negocios u otra magnitud relacionada, pero cuyo hecho imponible no sea la operación por la que se transmiten los activos o se prestan los servicios.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS.

#### 1. Activos y pasivos por impuesto corriente

---

El impuesto corriente es la cantidad que satisface la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto sobre el beneficio relativas a un ejercicio.

Las deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto, excluidas las retenciones y pagos a cuenta, así como las pérdidas fiscales compensables de ejercicios anteriores y aplicadas efectivamente en éste, darán lugar a un menor importe del impuesto corriente.

El impuesto corriente correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores, se reconocerá como un pasivo en la medida en que esté pendiente de pago. En caso contrario, si la cantidad ya pagada, correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores, excediese del impuesto corriente por esos ejercicios, el exceso se reconocerá como un activo.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS.

#### 2. Activos y pasivos por impuesto diferido.

#### A. Diferencias temporarias (I)

Son aquéllas derivadas de la diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio propio de la empresa, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura.

Las diferencias temporarias se producen:

- ❖ Normalmente, por la existencia de diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos, cuyo origen se encuentra en los diferentes criterios temporales de imputación y que, por tanto, revierten en períodos subsiguientes.
- ❖ En otros casos, tales como:
  - En los ingresos y gastos registrados directamente en el patrimonio neto que no se computan en la base imponible, incluidas las variaciones de valor de los activos y pasivos, siempre que dichas variaciones difieran de las atribuidas a efectos fiscales;
  - En una combinación de negocios, cuando los elementos patrimoniales se registran por un valor contable que difiere del valor atribuido a efectos fiscales; y
  - En el reconocimiento inicial de un elemento, que no proceda de una combinación de negocios, si su valor contable difiere del atribuido a efectos fiscales.



# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS.

#### 2. Activos y pasivos por impuesto diferido.

##### A. Diferencias temporarias (II)

---

Las diferencias temporarias se clasifican en:

- ❖ Diferencias temporarias imponibles, que son aquellas que darán lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos, en ejercicios futuros
- ❖ Diferencias temporarias deducibles, que son aquellas que darán lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos, en ejercicios futuros.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS.

#### 2. Activos y pasivos por impuesto diferido.

##### B. Pasivos por impuesto diferido

---

En general, se reconocerá un pasivo por impuesto diferido por todas las diferencias temporarias imponibles, a menos que éstas hubiesen surgido de:

- El reconocimiento inicial de un fondo de comercio. Sin embargo, los pasivos por impuesto diferido relacionados con un fondo de comercio se registrarán siempre que no hayan surgido de su reconocimiento inicial.
- El reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y además no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto.
- Inversiones en empresas dependientes, asociadas y negocios conjuntos, si la inversora puede controlar el momento de la reversión de la diferencia y además es probable que tal diferencia no revierta en un futuro previsible.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS.

#### 2. Activos y pasivos por impuesto diferido.

##### C. Activos por impuesto diferido

De acuerdo con el principio de prudencia sólo se reconocerán activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos.

Siempre que se cumpla la condición anterior, se reconocerá un activo por impuesto diferido en los supuestos siguientes:

- Por las diferencias temporarias deducibles;
- Por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las pérdidas fiscales;
- Por las deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, que queden pendientes de aplicar fiscalmente.

Sin perjuicio de lo anterior, se tendrán en cuenta las siguientes excepciones:

- Cuando la diferencia temporaria deducible haya surgido por el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no sea una combinación de negocios y además no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto, no se reconocerá un activo por impuesto diferido.
- Cuando la diferencia temporaria deducible haya surgido por inversiones en empresas dependientes, asociadas o negocios conjuntos, sólo se reconocerá un activo por impuesto diferido si se espera que dicha diferencia revierta en un futuro previsible y sea probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente.

En la fecha de cierre de cada ejercicio, la empresa reconsiderará los activos por impuesto diferido reconocidos y aquéllos que no haya reconocido anteriormente. En ese momento, la empresa dará de baja un activo reconocido anteriormente si ya no resulta probable su recuperación, o registrará cualquier activo de esta naturaleza no reconocido anteriormente, siempre que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente que permitan su aplicación.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS.

#### 3. Valoración de los activos y pasivos por impuesto corriente y diferido.

Los activos y pasivos por impuesto corriente se valorarán por las cantidades que se espera pagar o recuperar de las autoridades fiscales, de acuerdo con la normativa vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio.

Los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán según los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión, según la normativa que esté vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio, y de acuerdo con la forma en que racionalmente se prevea recuperar o pagar el activo o el pasivo.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS.

#### 4. Gasto (Ingreso) por impuesto sobre beneficios

Comprenderá la parte relativa al gasto (ingreso) por el impuesto corriente y la parte correspondiente al gasto (ingreso) por el impuesto diferido.

El gasto (ingreso) por el impuesto corriente se corresponderá con la cancelación de las retenciones y pagos a cuenta, así como con el reconocimiento de los pasivos y activos por impuesto corriente.

El gasto (ingreso) por el impuesto diferido se corresponderá con el reconocimiento y la cancelación de los pasivos y activos por impuesto diferido, así como, en su caso, por el reconocimiento e imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del ingreso directamente imputado al patrimonio neto que pueda resultar de la contabilización de aquellas deducciones y otras ventajas fiscales que tengan la naturaleza económica de subvención.

Se inscribirá en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias

No obstante, en los siguientes casos los activos y pasivos por impuesto corriente y diferido tendrán como contrapartida las que a continuación se indican:

- Si se relacionasen con una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, se reconocerán con cargo o abono a dicha partida.
- Si hubiesen surgido a causa de una combinación de negocios, se reconocerán con cargo o abono al fondo de comercio o como ajuste al exceso que suponga la participación de la empresa adquirente en el valor razonable neto de los activos y pasivos identificables de la empresa adquirida, sobre el coste de la combinación

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INGRESOS POR VENTAS Y PRESTACIONES DE SERVICIOS.

#### Aspectos comunes

- ❖ Los ingresos procedentes de la venta de bienes y de la prestación de servicios se valorarán por el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos, que, salvo evidencia en contrario, será el precio acordado para dichos bienes o servicios, deducido: el importe de cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares que la empresa pueda conceder, así como los intereses incorporados al nominal de los créditos. No obstante, podrán incluirse los intereses incorporados a los créditos comerciales con vencimiento no superior a un año que no tengan un tipo de interés contractual, cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.
- ❖ Los impuestos que gravan las operaciones de venta de bienes y prestación de servicios que la empresa debe repercutir a terceros como el impuesto sobre el valor añadido y los impuestos especiales, así como las cantidades recibidas por cuenta de terceros, no formarán parte de los ingresos.
- ❖ Con el fin de contabilizar los ingresos atendiendo al fondo económico de las operaciones, puede ocurrir que los componentes identificables de una misma transacción deban reconocerse aplicando criterios diversos, como una venta de bienes y los servicios anexos; a la inversa, transacciones diferentes pero ligadas entre sí se tratarán contablemente de forma conjunta.
- ❖ Los créditos por operaciones comerciales se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros.
- ❖ No se reconocerá ningún ingreso por la permuta de bienes o servicios, por operaciones de tráfico, de similar naturaleza y valor.
- ❖ Cuando existan dudas relativas al cobro de un importe previamente reconocido como ingresos por venta o prestación de servicios, la cantidad cuyo cobro se estime como improbable se registrará como un gasto por corrección de valor por deterioro y no como un menor ingreso.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### INGRESOS POR VENTAS Y PRESTACIONES DE SERVICIOS

#### Ingresos por ventas

Sólo se contabilizarán los ingresos procedentes de la venta de bienes cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- ❖ La empresa ha transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de su transmisión jurídica. Se presumirá que no se ha producido la citada transferencia, cuando el comprador posea el derecho de vender los bienes a la empresa, y ésta la obligación de recomprarlos por el precio de venta inicial más la rentabilidad normal que obtendría un prestamista.
- ❖ La empresa no mantiene la gestión corriente de los bienes vendidos en un grado asociado normalmente con su propiedad, ni retiene el control efectivo de los mismos.
- ❖ El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.
- ❖ Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción, y
- ❖ Los costes incurridos o a incurrir en la transacción pueden ser valorados con fiabilidad

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### PROVISIONES Y CONTINGENCIAS. Reconocimiento

---

La empresa reconocerá como provisiones los pasivos que, cumpliendo la definición y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, resulten indeterminados respecto a su importe o a la fecha en que se cancelarán.

Las provisiones pueden venir determinadas por una disposición legal, contractual o por una obligación implícita o tácita. En este último caso, su nacimiento se sitúa en la expectativa válida creada por la empresa frente a terceros, de asunción de una obligación por parte de aquélla.

En la memoria de las cuentas anuales se deberá informar sobre las contingencias que tenga la empresa relacionadas con obligaciones distintas a las mencionadas en el párrafo anterior.



# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### PROVISIONES Y CONTINGENCIAS. Valoración

De acuerdo con la información disponible en cada momento, las provisiones se valorarán en la fecha de cierre del ejercicio, por el valor actual de la mejor estimación posible del importe necesario para cancelar o transferir a un tercero la obligación, registrándose los ajustes que surjan por la actualización de la provisión como un gasto financiero conforme se vayan devengando. Cuando se trate de provisiones con vencimiento inferior o igual a un año, y el efecto financiero no sea significativo, no será necesario llevar a cabo ningún tipo de descuento.

La compensación a recibir de un tercero en el momento de liquidar la obligación, no supondrá una minoración del importe de la deuda, sin perjuicio del reconocimiento en el activo de la empresa del correspondiente derecho de cobro, siempre que no existan dudas de que dicho reembolso será percibido. El importe por el que se registrará el citado activo no podrá exceder del importe de la obligación registrada contablemente. Sólo cuando exista un vínculo legal o contractual, por el que se haya exteriorizado parte del riesgo, y en virtud del cual la empresa no esté obligada a responder, se tendrá en cuenta para estimar el importe por el que, en su caso, figurará la provisión.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### PASIVOS POR RETRIBUCIONES A LARGO PLAZO AL PERSONAL (I)

---

Tendrán la consideración de retribuciones a largo plazo al personal, las prestaciones post-empleo, tales como pensiones y otras prestaciones por jubilación o retiro, así como cualquier otra prestación a largo plazo que suponga una compensación económica a satisfacer con carácter diferido respecto al momento en el que se presta el servicio. No serán objeto de esta norma las retribuciones basadas en instrumentos de patrimonio a que se refiere la siguiente norma.

1. Retribuciones a largo plazo de aportación definida.

Cuando consistan en contribuciones de carácter predeterminado a una entidad separada -como puede ser una entidad aseguradora o un plan de pensiones-, siempre que la empresa no tenga la obligación legal, contractual o implícita de realizar contribuciones adicionales si la entidad separada no pudiera atender los compromisos asumidos.

Las contribuciones a realizar por retribuciones de aportación definida darán lugar a un pasivo por retribuciones a largo plazo al personal cuando, al cierre del ejercicio, figuren contribuciones devengadas no satisfechas.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### PASIVOS POR RETRIBUCIONES A LARGO PLAZO AL PERSONAL (II)

---

#### 2. Retribuciones a largo plazo de prestación definida.

Las retribuciones a largo plazo al personal que no tengan el carácter de aportación definida, se considerarán de prestación definida. En este caso, el importe a reconocer como provisión por retribuciones al personal a largo plazo será la diferencia entre el valor actual de las retribuciones comprometidas y el valor razonable de los eventuales activos afectos a los compromisos con los que se liquidarán las obligaciones. Asimismo, en su caso, se minorará en el importe procedente de costes por servicios pasados todavía no reconocidos en los términos indicados en esta norma. Todas las variaciones en los importes anteriores que se produzcan en el ejercicio se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo aquellas que conforme se señala en los párrafos siguientes se deban imputar directamente en el patrimonio neto

Si de la aplicación del párrafo anterior surgiese un activo, su valoración no podrá superar el valor actual de las prestaciones económicas que pueden retornar a la empresa en forma de reembolsos directos o en forma de menores contribuciones futuras, más, en su caso, la parte pendiente de imputar a resultados de costes por servicios pasados. Cualquier ajuste que proceda realizar por este límite en la valoración del activo, vinculado a retribuciones post-empleo, se imputará directamente a patrimonio neto, reconociéndose como reservas.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### PASIVOS POR RETRIBUCIONES A LARGO PLAZO AL PERSONAL (III)

---

Para estimar el importe del valor actual de las retribuciones comprometidas de prestación definida se utilizarán métodos actuariales de cálculo e hipótesis financieras y actuariales insesgadas y compatibles entre sí.

Se entenderán por activos afectos, incluidas las pólizas de seguro, aquellos que no sean propiedad de la empresa sino de un tercero separado legalmente y que sólo estén disponibles para la liquidación de las retribuciones a los empleados. Tales activos no pueden retornar a la empresa salvo cuando los activos remanentes para cumplir con todas las obligaciones sean suficientes.

La variación en el cálculo del valor actual de las retribuciones post-empleo comprometidas o en su caso del activo afecto, en la fecha de cierre del ejercicio, debida a pérdidas y ganancias actuariales se imputará en el ejercicio en el que surja, directamente en el patrimonio neto, reconociéndose como Reservas.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### TRANSACCIONES CON PAGOS BASADOS EN INSTRUMENTOS DE PATRIMONIO (I)

Aquellas que, a cambio de recibir bienes o servicios, incluidos los servicios prestados por los empleados, sean liquidadas por la empresa con instrumentos de patrimonio propio o con un importe que esté basado en el valor de instrumentos de patrimonio propio, tales como opciones sobre acciones o derechos sobre la revalorización de las acciones.

#### 1. Reconocimiento.

La empresa reconocerá, por un lado, los bienes o servicios recibidos como un activo o como un gasto atendiendo a su naturaleza, en el momento de su obtención y, por otro, el correspondiente incremento en el patrimonio neto si la transacción se liquidase con instrumentos de patrimonio, o el correspondiente pasivo si la transacción se liquidase con un importe que esté basado en el valor de instrumentos de patrimonio.

Si la empresa tuviese la opción de hacer el pago con instrumentos de patrimonio o en efectivo, deberá reconocer un pasivo en la medida en que la empresa hubiera incurrido en una obligación presente de liquidar en efectivo o con otros activos; en caso contrario, reconocerá una partida de patrimonio neto. Si la opción corresponde al prestador o proveedor de bienes o servicios, la empresa registrará un instrumento financiero compuesto, que incluirá un componente de pasivo, por el derecho de la otra parte a exigir el pago en efectivo, y un componente de patrimonio neto, por el derecho a recibir la remuneración con instrumentos de patrimonio propio.

En las transacciones en las que sea necesario completar un determinado período de servicios, el reconocimiento se efectuará a medida que tales servicios sean prestados a lo largo del citado periodo.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### TRANSACCIONES CON PAGOS BASADOS EN INSTRUMENTOS DE PATRIMONIO (II)

#### 2. Valoración.

En las transacciones con los empleados que se liquiden con instrumentos de patrimonio, tanto los servicios prestados como el incremento en el patrimonio neto a reconocer se valorarán por el valor razonable de los instrumentos de patrimonio cedidos, referido a la fecha del acuerdo de concesión.

Aquellas transacciones liquidadas con instrumentos de patrimonio que tengan como contrapartida bienes o servicios distintos de los prestados por los empleados se valorarán, si se puede estimar con fiabilidad, por el valor razonable de los bienes o servicios en la fecha en que se reciben. Si el valor razonable de los bienes o servicios recibidos no se puede estimar con fiabilidad, los bienes o servicios recibidos y el incremento en el patrimonio neto se valorarán al valor razonable de los instrumentos de patrimonio neto cedidos, referido a la fecha en que la empresa obtenga los bienes o la otra parte preste los servicios.

Una vez reconocidos los bienes y servicios recibidos, de acuerdo con lo establecido en los párrafos anteriores, así como el correspondiente incremento en el patrimonio neto, no se realizarán ajustes adicionales al patrimonio neto tras la fecha de irrevocabilidad.

En las transacciones que se liquiden en efectivo, los bienes o servicios recibidos y el pasivo a reconocer se valorarán al valor razonable del pasivo, referido a la fecha en la que se cumplan los requisitos para su reconocimiento.

Posteriormente, y hasta su liquidación, el pasivo correspondiente se valorará, por su valor razonable en la fecha de cierre de cada ejercicio, imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias cualquier cambio de valoración ocurrido durante el ejercicio.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS RECIBIDOS

#### Subvenciones, donaciones y legados otorgados por terceros distintos a los socios o propietarios (I)

❖ Reconocimiento.

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se contabilizarán inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado.

Las subvenciones, donaciones y legados que tengan carácter de reintegrables se registrarán como pasivos de la empresa hasta que adquieran la condición de no reintegrables. A estos efectos, se considerará no reintegrable cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, donación o legado a favor de la empresa, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre la recepción de la subvención, donación o legado.

❖ Valoración.

Las subvenciones, donaciones y legados de carácter monetario se valorarán por el valor razonable del importe concedido, y las de carácter no monetario o en especie se valorarán por el valor razonable del bien recibido, referenciados ambos valores al momento de su reconocimiento.

❖ Criterios de imputación a resultados.

La imputación a resultados de las subvenciones, donaciones y legados que tengan el carácter de no reintegrables se efectuará atendiendo a su finalidad.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS RECIBIDOS

#### Subvenciones, donaciones y legados otorgados por terceros distintos a los socios o propietarios (II)

---

A efectos de su imputación en la cuenta de pérdidas y ganancias, habrá que distinguir entre los siguientes tipos de subvenciones, donaciones y legados:

- ❑ Cuando se concedan para asegurar una rentabilidad mínima o compensar los déficit de explotación: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se concedan, salvo si se destinan a financiar déficit de explotación de ejercicios futuros, en cuyo caso se imputarán en dichos ejercicios.
- ❑ Cuando se concedan para financiar gastos específicos: se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.



# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS RECIBIDOS

#### Subvenciones, donaciones y legados otorgados por terceros distintos a los socios o propietarios (III)

- Cuando se concedan para adquirir activos o cancelar pasivos, se pueden distinguir los siguientes casos:
  - Activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias: se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese período para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance
  - Existencias que no se obtengan como consecuencia de un rappel comercial: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.
  - Activos financieros: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.
  - Cancelación de deudas: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca dicha cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica, en cuyo caso la imputación se realizará en función del elemento financiado.
  
- Los importes monetarios que se reciban sin asignación a una finalidad específica se imputarán como ingresos del ejercicio en que se reconozcan.

Se considerarán en todo caso de naturaleza irreversible las correcciones valorativas por deterioro de los elementos en la parte en que éstos hayan sido financiados gratuitamente.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS RECIBIDOS

#### Subvenciones, donaciones y legados otorgados por socios o propietarios

---

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables recibidos de socios o propietarios, no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios, independientemente del tipo de subvención, donación o legado de que se trate. La valoración de estas subvenciones, donaciones y legados es la establecida en el apartado 1.2 de esta norma.

No obstante, en el caso de empresas pertenecientes al sector público que reciban subvenciones, donaciones o legados de la entidad pública dominante para financiar la realización de actividades de interés público o general, la contabilización de dichas ayudas públicas se efectuará de acuerdo con los criterios contenidos en el apartado anterior de esta norma.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### COMBINACIONES DE NEGOCIOS

#### Ámbito y normas de aplicación.

Son aquellas en las que una empresa adquiere el control de uno o más negocios.

A efectos de esta norma, un negocio es un conjunto de elementos patrimoniales constitutivos de una unidad económica dirigida y gestionada con el propósito de proporcionar un rendimiento, menores costes u otros beneficios económicos a sus propietarios o partícipes y control es el poder de dirigir la política financiera y de explotación de un negocio con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades.

Las combinaciones de negocios, en función de la forma jurídica empleada, pueden originarse como consecuencia de:

- ❖ La fusión o escisión de varias empresas.
- ❖ La adquisición de todos los elementos patrimoniales de una empresa o de una parte que constituya uno o más negocios.
- ❖ La adquisición de las acciones o participaciones en el capital de una empresa, incluyendo las recibidas en virtud de una aportación no dineraria en la constitución de una sociedad o posterior ampliación de capital.
- ❖ Otras operaciones o sucesos cuyo resultado es que una empresa, que posee o no previamente participación en el capital de una sociedad, adquiere el control sobre esta última sin realizar una inversión.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### COMBINACIONES DE NEGOCIOS

#### Método de adquisición.

---

El método de adquisición supone que la empresa adquirente contabilizará, en la fecha de adquisición, los activos adquiridos y los pasivos asumidos en una combinación de negocios, así como, en su caso, la diferencia entre el valor de dichos activos y pasivos y el coste de la combinación de negocios de acuerdo con lo indicado en los siguientes apartados. A partir de dicha fecha se registrarán los ingresos y gastos, así como los flujos de tesorería que correspondan.

En consecuencia, la aplicación del método de adquisición requiere:

- Identificar la empresa adquirente;
- Determinar la fecha de adquisición;
- Cuantificar el coste de la combinación de negocios;
- Valorar los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos; y
- Determinar el importe del fondo de comercio o de la diferencia negativa.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### COMBINACIONES DE NEGOCIOS

#### 2.1 Empresa adquirente.

Es aquella que obtiene el control sobre el negocio o negocios adquiridos.

Se considerará también empresa adquirente a la parte de una empresa, constitutiva de un negocio, que como consecuencia de la combinación se escinde de la empresa en la que se integraba y obtiene el control sobre otro u otros negocios.

Cuando se constituya una nueva empresa, se identificará como empresa adquirente a una de las empresas o negocios que participen en la combinación y que existían con anterioridad a ésta.

Como regla general, se considerará como empresa adquirente la que entregue una contraprestación a cambio del negocio o negocios adquiridos.

#### 2.2 Fecha de adquisición

Aquella en la que la empresa adquirente obtiene el control del negocio.

#### 2.3 Coste de la combinación de negocios.

El coste de una combinación de negocios vendrá determinado por la suma de:

- Los valores razonables, en la fecha de adquisición, de los activos entregados, de los pasivos incurridos o asumidos y de los instrumentos de patrimonio emitidos a cambio de los negocios adquiridos.
- El valor razonable de cualquier contraprestación adicional que dependa de eventos futuros o del cumplimiento de ciertas condiciones, siempre que tal contraprestación se considere probable y su valor razonable pueda ser estimado de forma fiable.
- Cualquier coste directamente atribuible a la combinación, como los honorarios abonados a asesores legales u otros profesionales que intervengan en la operación.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### COMBINACIONES DE NEGOCIOS

---

En ningún caso formarán parte, los gastos relacionados con la emisión de los instrumentos de patrimonio o de los pasivos financieros entregados a cambio de los elementos patrimoniales adquiridos, que se contabilizarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros.

El valor razonable de la contraprestación adicional que dependa de eventos futuros o del cumplimiento de ciertas condiciones será ajustado cuando, como consecuencia de circunstancias sobrevenidas, proceda modificar las estimaciones de los importes, se altere la probabilidad de ocurrencia de la contraprestación o cuando se pueda realizar una estimación fiable del valor razonable, no habiendo sido posible realizar ésta con anterioridad.

Con carácter general y salvo que exista una valoración más fiable, el valor razonable de los instrumentos de patrimonio o de los pasivos financieros emitidos que se entreguen como contraprestación en una combinación de negocios será su precio cotizado, si dichos instrumentos están admitidos a cotización en un mercado activo.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### COMBINACIONES DE NEGOCIOS

#### Reconocimiento y valoración de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos (I)

En la fecha de adquisición, los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos se registrarán, con carácter general, por su valor razonable siempre y cuando dicho valor razonable pueda ser medido con suficiente fiabilidad.

No obstante lo anterior, en la valoración y registro de los activos adquiridos y pasivos asumidos que a continuación se relacionan se seguirán las reglas indicadas:

- Los activos no corrientes que se clasifiquen como mantenidos para la venta de acuerdo con lo establecido al respecto en la norma correspondiente a estos activos, se reconocerán por su valor razonable menos los gastos de venta.
- Los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán por la cantidad que se espere recuperar o pagar de la autoridad fiscal, según los tipos de gravamen que vayan a ser de aplicación en los ejercicios en los que se esperen realizar los activos o pagar los pasivos, a partir de la normativa en vigor o que se haya aprobado y esté pendiente de publicación, en la fecha de adquisición. Los activos y pasivos por impuesto diferido no deben descontarse, de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a impuestos sobre beneficios.
- Si en la fecha de adquisición, el negocio adquirido mantiene un contrato de arrendamiento operativo en condiciones favorables o desfavorables respecto a las condiciones de mercado, la empresa adquirente ha de reconocer, respectivamente, un inmovilizado intangible o una provisión.
- Los activos y pasivos asociados a planes de pensiones de prestación definida se contabilizarán, en la fecha de adquisición, por el valor actual de las retribuciones comprometidas menos el valor razonable de los activos afectos a los compromisos con los que se liquidarán las obligaciones.

El valor actual de las obligaciones incluirá en todo caso los costes de los servicios pasados que procedan de cambios en las prestaciones o de la introducción de un plan, antes de la fecha de adquisición.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### COMBINACIONES DE NEGOCIOS

#### Reconocimiento y valoración de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos (II)

- En el caso de que el registro de un inmovilizado intangible identificado cuya valoración no pueda ser calculada por referencia a un mercado activo, implicará la contabilización de un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias, de acuerdo con lo previsto en el apartado 2.5 de la presente norma. Dicho activo se valorará deduciendo del importe de su valor razonable, la diferencia negativa inicialmente calculada. Si el importe de dicha diferencia negativa fuera superior al valor total del inmovilizado intangible, dicho activo no deberá ser registrado.

Los activos y pasivos reconocidos por la empresa adquirente serán los que se reciban y asuman como consecuencia de la operación en que consista la combinación y cumplan la definición de activos y pasivos establecida en el Marco Conceptual de la Contabilidad, con independencia de que algunos de estos activos y pasivos no hubiesen sido previamente reconocidos en las cuentas anuales de la empresa adquirida o a la que perteneciese el negocio adquirido por no cumplir los criterios de reconocimiento en dichas cuentas anuales. En el caso de que el negocio adquirido incorpore obligaciones calificadas como contingencias, la empresa adquirente reconocerá como pasivo el valor razonable de asumir tales obligaciones, siempre y cuando dicho valor razonable pueda ser medido con suficiente fiabilidad.



# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### COMBINACIONES DE NEGOCIOS

#### Determinación del importe del fondo de comercio de la diferencia negativa

---

El exceso, en la fecha de adquisición, del coste de la combinación de negocios sobre el correspondiente valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos en los términos recogidos en el apartado anterior, se reconocerá como un fondo de comercio. Al fondo de comercio le serán de aplicación los criterios contenidos en la norma relativa a normas particulares sobre el inmovilizado intangible.

En el supuesto excepcional de que el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos en los términos recogidos en el apartado anterior, fuese superior al coste de la combinación de negocios, el exceso se contabilizará en la cuenta de pérdidas y ganancias como un ingreso.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### COMBINACIONES DE NEGOCIOS

#### Contabilidad provisional (I)

Si en la fecha de cierre del ejercicio en que se ha producido la combinación de negocios no se pudiese concluir el proceso de valoración necesario para aplicar el método de adquisición, las cuentas anuales se elaborarán utilizando valores provisionales.

Los valores provisionales serán ajustados en el período necesario para obtener la información requerida para completar la contabilización inicial. Dicho período en ningún caso será superior a un año desde la fecha de la adquisición.

En cualquier caso, los ajustes a los valores provisionales únicamente incorporarán información relativa a los hechos y circunstancias que existían en la fecha de adquisición y que, de haber sido conocidos, hubieran afectado a los importes reconocidos en dicha fecha.

Los ajustes que se reconozcan para completar la contabilización inicial se realizarán de forma retroactiva, es decir, de forma tal que los valores resultantes sean los que se derivarían de haber tenido inicialmente la información que se incorpora. Por lo tanto:

- Los ajustes al valor inicial de los activos y pasivos identificables se considerarán realizados en la fecha de adquisición.
- El valor del fondo de comercio o de la diferencia negativa se corregirá, con efectos desde la fecha de adquisición, por un importe igual al ajuste que se realiza al valor inicial de los activos y pasivos identificables.
- La información comparativa incorporará los ajustes.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### COMBINACIONES DE NEGOCIOS Contabilidad provisional (II)

---

Transcurrido el período mencionado en este apartado, sólo se practicarán ajustes a las valoraciones iniciales cuando:

- Proceda ajustar las contraprestaciones adicionales que dependan de eventos futuros o del cumplimiento de ciertas condiciones, según lo establecido en el apartado 2.3 de esta norma.
- Se reconozcan activos por impuesto diferido no contabilizados previamente conforme a lo establecido en el apartado 4 de la norma de registro y valoración 13ª.
- Proceda corregir errores conforme a lo establecido en la norma de registro y valoración 22ª.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### NEGOCIOS CONJUNTOS (I)

1. **Ámbito de aplicación**

Un negocio conjunto es una actividad económica controlada conjuntamente por dos o más personas físicas o jurídicas.

A estos efectos, control conjunto es un acuerdo estatutario o contractual en virtud del cual dos o más personas, que serán denominadas en la presente norma "partícipes", convienen compartir el poder de dirigir las políticas financieras y de explotación sobre una actividad económica con el fin de obtener beneficios económicos, de tal manera que las decisiones estratégicas, tanto financieras como de explotación, relativas a la actividad requieran el consentimiento unánime de todos los partícipes.

2. **Categorías de negocios conjuntos.**

Los negocios conjuntos pueden ser:

- ❖ Negocios conjuntos que no se manifiestan a través de la constitución de una empresa ni el establecimiento de una estructura financiera independiente de los partícipes, como son las uniones temporales de empresas y las comunidades de bienes, y entre las que se distinguen:
  - Explotaciones controladas de forma conjunta: actividades que implican el uso de activos y otros recursos propiedad de los partícipes.
  - Activos controlados de forma conjunta: activos que son propiedad o están controlados conjuntamente por los partícipes.
- ❖ Negocios conjuntos que se manifiestan a través de la constitución de una persona jurídica independiente o empresas controladas de forma conjunta.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### NEGOCIOS CONJUNTOS (II)

❖ Explotaciones y activos controlados de forma conjunta.

El partícipe en una explotación o en activos controlados de forma conjunta registrará en su balance la parte proporcional que le corresponda, en función de su porcentaje de participación, de los activos controlados conjuntamente y de los pasivos incurridos conjuntamente, así como los activos afectos a la explotación conjunta que estén bajo su control y los pasivos incurridos como consecuencia del negocio conjunto.

Asimismo reconocerá en su cuenta de pérdidas y ganancias la parte que le corresponda de los ingresos generados y de los gastos incurridos por el negocio conjunto, así como los gastos incurridos en relación con su participación en el negocio conjunto, y que de acuerdo con lo dispuesto en este Plan General de Contabilidad deban ser imputados a la cuenta de pérdidas y ganancias.

En el estado de cambios en el patrimonio neto y estado de flujos de efectivo del partícipe estará integrada igualmente la parte proporcional de los importes de las partidas del negocio conjunto que le corresponda en función del porcentaje de participación establecido en los acuerdos alcanzados.

Se deberán eliminar los resultados no realizados que pudieran existir por transacciones entre el partícipe y el negocio conjunto, en proporción a la participación que corresponda a aquél. También serán objeto de eliminación los importes de activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo recíprocos.

❖ Empresas controladas de forma conjunta.

El partícipe registrará su participación en una empresa controlada de forma conjunta de acuerdo con lo previsto respecto a las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas en el apartado 2.5 de la norma relativa a instrumentos financieros.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### OPERACIONES ENTRE EMPRESAS DEL GRUPO (I)

---

1. Alcance y regla general.

Con carácter general, los elementos objeto de la transacción se contabilizarán en el momento inicial por su valor razonable.

En su caso, si el precio acordado en una operación difiriese de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación. La valoración posterior se realizará de acuerdo con lo previsto en las correspondientes normas.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### OPERACIONES ENTRE EMPRESAS DEL GRUPO (II)

#### 2. Normas particulares

❖ Aportaciones no dinerarias.

En las aportaciones no dinerarias a una empresa del grupo en las que el objeto sea un negocio, según se define en la norma sobre combinaciones de negocios, la inversión en el patrimonio en el aportante se valorará por el valor contable de los elementos patrimoniales que integren el negocio.

❖ Operaciones de fusión, escisión y aportación no dineraria de un negocio.

- En las operaciones de fusión, escisión y aportación no dineraria en las que el objeto sea un negocio, se seguirán los siguientes criterios:
  - En las operaciones entre empresas del grupo en las que intervenga la empresa dominante del mismo o la dominante de un subgrupo y su dependiente, directa o indirectamente, los elementos constitutivos del negocio adquirido se valorarán por el importe que correspondería a los mismos, una vez realizada la operación, en las cuentas anuales consolidadas del grupo o subgrupo según las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas que desarrollan el Código de Comercio.
  - En el caso de operaciones entre otras empresas del grupo, los elementos patrimoniales del negocio se valorarán según los valores contables existentes antes de la operación en sus cuentas anuales individuales.
  - La diferencia que pudiera ponerse de manifiesto en el registro contable por la aplicación de los criterios anteriores, se registrará en una partida de reservas.

No se considerará que las participaciones en el patrimonio neto de otras empresas constituyen en sí mismas un negocio.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### CAMBIOS EN CRITERIOS CONTABLES, ERRORES Y ESTIMACIONES CONTABLES. (I)

#### ❖ Cambio de criterio contable

Cuando se produzca un cambio de criterio contable, que sólo procederá de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.

El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto en una partida de reservas salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto. Asimismo se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de criterio contable.

#### ❖ Errores contables

En la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores serán de aplicación las mismas reglas.

Se entiende por errores, las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas.



# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### CAMBIOS EN CRITERIOS CONTABLES, ERRORES Y ESTIMACIONES CONTABLES. (II)

#### ❖ Estimaciones contables

Se calificarán como cambios en estimaciones contables aquellos ajustes en el valor contable de activos o pasivos, o en el importe del consumo futuro de un activo, que sean consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos. El cambio de estimaciones contables se aplicará de forma prospectiva y su efecto se imputará, según la naturaleza de la operación de que se trate, como ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio o, cuando proceda, directamente al patrimonio neto. El eventual efecto sobre ejercicios futuros se irá imputando en el transcurso de los mismos.

Siempre que se produzcan cambios de criterio contable o subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores se deberá incorporar la correspondiente información en la memoria de las cuentas anuales.

Asimismo, se informará en la memoria de los cambios en estimaciones contables que hayan producido efectos significativos en el ejercicio actual, o que vayan a producirlos en ejercicios posteriores.

# Segunda parte.

## Normas de registro y valoración

### HECHOS POSTERIORES AL CIERRE DEL EJERCICIO

---

- ❖ Los hechos posteriores que pongan de manifiesto condiciones que ya existían al cierre del ejercicio.

Deberán tenerse en cuenta para la formulación de las cuentas anuales.

Estos hechos posteriores motivarán en las cuentas anuales, en función de su naturaleza, un ajuste, información en la memoria o ambos.

- ❖ Los hechos posteriores al cierre del ejercicio que pongan de manifiesto condiciones que no existían al cierre del mismo.

No supondrán un ajuste en las cuentas anuales.

No obstante, cuando los hechos sean de tal importancia que si no se facilitara información al respecto podría distorsionarse la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales, se deberá incluir en la memoria información respecto a la naturaleza del hecho posterior conjuntamente con una estimación de su efecto o, en su caso, una manifestación acerca de la imposibilidad de realizar dicha estimación.

En todo caso, deberá incluirse información sobre los hechos posteriores que afecte a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.