TANCAMENT COMPTABLE I FISCAL PER A LES PIMES

Revisió febrer 2018. Adaptat al Reial Decret 602/2016 de 2 de desembre (BOE 17-12-2016)

SuperContable.com

ACCID
Associació Catalana de Comptabilitat i Direcció

Col·lecció MANUALS

Tancament Comptable i Fiscal per a les PIMES

(Revisió febrer 2018)

Manuel Rejón López

ACCID
Associació Catalana de Comptabilitat i Direcció

SuperContable.com

ÍNDEX

Presentació 5

CAPÍTOL I: EL PGC PIMES

1. Aplicació del Pla General de Comptabilitat de Pimes 6

1.1. Principals modificacions del nou Reial Decret 602/2016 i càlcul dels límits d'aplicació 6

1.2. Criteris específics per a microempreses acords de *leasing* i uns altres similars 9

1.3. Criteris específics per a microempreses respecte de l'impost sobre beneficis . 10

1.4. Novetats comptables rellevants per a l'any 2017 11

CAPÍTOL II: NORMES DE VALORACIÓ I ASPECTES FISCALS

1. Immobilitzat Material 16

1.1. Capitalització de les despeses financeres 16

1.2. Valor actual dels costos de desmantellament 16

1.3. Permutes 17

1.4. Deterioracions de Valor 19

1.5. Algunes particularitats importants de la RICAC Immobilitzat material 20

1.6. Altres aspectes 22

2. Inversions Immobiliàries 24

3. Immobilitzat Intangible 26

4. Arrendaments i altres operacions de naturalesa similar 30

4.1. Arrendament financer 30

4.2. Arrendament operatiu 33

4.3. Comptabilització del *lease-back* 34

4.4. Arrendaments de terrenys i edificis 35

4.5. Aspectes a tenir en compte al tancament 35

5. Actius Financers 36

5.1. Definició 36

5.2. Categories Valoratives....37
5.2.1. Actius financers a cost amortitzat....37
5.2.2. Actius financers mantinguts per negociar....41
5.2.3. Actius financers a cost....43
5.3. Aspectes a tenir en compte al tancament....46
6. Passius financers....47
6.1. Definició....47
6.2. Categories Valoratives....48
6.2.1. Passius financers a cost amortitzat....48
6.2.2. Passius financers mantinguts per negociar....54
6.3. Aspectes a tenir en compte al tancament....54
7. Instruments de Patrimoni....54
7.1. Definició....54
7.2. Aspectes a tenir en compte al tancament....56
8. Existències....56
8.1. Valoració inicial....56
8.2. Definició preu d'adquisició....57
8.3. Definició cost de producció....57
8.4. Mètodes d'assignació de valor....58
8.5. Cost de les existències en la prestació de serveis....58
8.6. Valoració posterior de les existències....60
8.7. Aspectes a tenir en compte al tancament....61
9. Moneda Estrangera....63
9.1. Definició....63
9.2. Valoració inicial....63
9.3. Valoració posterior de partides monetàries....64
9.4. Valoració posterior de partides no monetàries a cost històric....64
9.5. Valoració posterior de partides no monetàries a valor raonable....65
10. Ingressos per Vendes i Prestacions de Serveis....65
10.1. Valoració....65
10.2. Conceptes no considerats ingressos....66
10.3. Diferenciació d'ingressos per tipus d'operacions....66
10.4. Deterioraments de crèdits comercials....67
10.5. Condicions per al reconeixement d'ingressos per vendes....68
10.6. Condicions per al reconeixement d'ingressos per prestació serveis....69

11. Provisions i Contingències....70
11.1. Comptabilització de les provisions....70
11.2. Valoració de les provisions....70
11.3. Fiscalitat de les provisions....71
11.4. Contingències....72
12. Subvencions, Donacions i Llegats rebuts....73
12.1. Comptabilització....73
12.2. Condició de no reintegrabilitat....75
12.3. Subvencions, donacions i llegats atorgades per socis propietaris....75
12.4. Aspectes a tenir en compte al tancament....76
13. Negocis Conjunts (UTEs, Comunitats de Béns, etc.)....76
13.1. Definició....76
13.2. Categories de negocis conjunts....76
13.3. Explotacions i actius controlats de forma conjunta....77
13.4. Empreses controlades de forma conjunta....78
14. Operacions d'empreses del grup....78
14.1. Aspectes comptables....82
14.2. Fiscalitat de les operacions vinculades....82
15. Canvis de criteris comptables, errors o estimacions....85
15.1. Canvis de criteris comptables i errors....85
15.2. Canvis d'estimacions comptables....86
15.3. Informació a reflectir en la memòria....87

CAPÍTOL III: NORMES COMPTABLES ESPECÍFIQUES SOBRE IMPOSTOS

1. Impost sobre Beneficis....88
1.1. Definició....88
1.2. Actius i passius per impost corrent....88
1.3. Actius i passius per impost diferit....89
1.4. El cas dels empresaris individuals....96
1.5. Principals novetats en l'Impost de societats per al 2017....96
2. L'Impost sobre el Valor Afegit i altres Tributs....107

CAPÍTOL IV: ELS COMPTES ANUALS EN EL PGC PIMES....110

Presentació

En un país en el que el 99% de les empreses són petites i mitjanes, és de gran rellevància tot el que ajudi a aquestes empreses a millorar la seva informació comptable i financera. Per aquest motiu, des d'ACCID hem pensat que la publicació d'aquest Manual és necessària.

Es tracta d'un Manual que tracta amb molt de detall les normes de valoració comptables i fiscals que una pime ha d'utilitzar per a fer bé el tancament de l'exercici. A més, també exposa els límits a considerar per a definir la normativa comptable aplicable i també els criteris relatius a la formulació dels comptes anuals.

Aquest Manual es complementa amb les plantilles que ve publicant l'ACCID per a la confecció de les memòries, a les que es pot accedir des de la pàgina web (www.accid.org) a l'apartat de Documentació / Altres documents / Documents tècnics. També es complementa amb els diferents manuals que l'ACCID ha vingut dedicant a la temàtica del Pla General de Comptabilitat. Aquest Manual està actualitzat amb data 18 de gener de 2018 incorporant les modificacions introduïdes pel Reial Decret 602/2016 que afecten el PGC i PGC PIMES, les principals modificacions fiscals en la Llei 27/2014 de l'Impost sobre Societats, així com les Consultes comptables més rellevants.

Per a nosaltres, és una gran satisfacció la col·laboració amb Supercontable.com i amb l'autor Manuel Rejón, als qui agraïm la seva bona predisposició que ha permès publicar en català el Manual de Tancament Comptable i Fiscal per a les PIMES.

Comissió de Publicacions ACCID

CAPÍTOL I: EL PGC PIMES

1. Aplicació del Pla General de Comptabilitat de Pimes

1.1. Principals modificacions del nou Reial Decret 602/2016 i càlcul dels límits d'aplicació

Encara que es tracta d'una modificació amb efectes 1 de gener de 2016, donada la seva proximitat en el temps no podem deixar de nomenarla. Es tracta del Reial Decret 602/2016, de 2 de desembre, pel qual es modifiquen el Pla General de Comptabilitat aprovat pel Reial Decret 1514/2007, de 16 de novembre; el Pla General de Comptabilitat de les Petites i Mitjanes Empreses aprovat pel Reial Decret 1515/2007, de 16 de novembre; les Normes per a la Formulació dels Comptes Anuals Consolidats aprovatss pel Reial Decret 1159/2010, de 17 de setembre; i les Normes d'Adaptació del Pla General de Comptabilitat a les entitats sense finalitats lucratives aprovades pel Reial Decret 1491/2011, de 24 d'octubre. Aquesta modificació té efecte des de 1 de gener de 2016, la qual cosa significa que serà aplicable per als comptes anuals de l'exercici 2016 que s'emetin.

Les principals modificacions que afecten les PIMES són:

-Les empreses que elaborin comptes anuals abreujats i pimes no tenen l'obligació de confeccionar l'Estat de Canvis en el Patrimoni Net (ECPN).

-La informació a revelar a la memòria es redueix considerablement i es queda en 10 notes:

1. Activitat de l'empresa
2. Bases de presentació dels comptes anuals
3. Normes de registre i valoració
4. Immobilitzat material, intangible i inversions immobiliàries
5. Actius financers
6. Passius financers
7. Fons propis
8. Situació fiscal
9. Operacions amb parts vinculades
10. Una altra informació

-Els **actius intangibles tots passen a tenir vida útil definida** (Art. 39 CoCo). Si aquesta vida útil no pot estimar-se de forma fiable, s'amortitza en 10 anys.

-El **fons de comerç** tornarà a amortitzar-se i, excepte prova en contra, es presumeix que la seva vida útil és de 10 anys (recuperació lineal). Se segueix fent el test de deteriorament amb caràcter anual.

En definitiva, totes les empreses podran aplicar el PGC PIMES, qualsevol que sigui la seva forma jurídica, individual o societària, que durant dos exercicis consecutius reuneixin, a la data de tancament de cadascun d'ells, almenys dues de les circumstàncies següents:

1. Que el total de les partides de l'actiu no superi els 4.000.000 euros.
2. Que l'import net de la seva xifra anual de negocis no superi els 8.000.000 euros.
3. Que la mitjana de treballadors emprats no sigui superior a 50.

D'aquesta manera, queden igualats els llindars sota els quals es poden elaborar els comptes anuals sota el PGC PIMES, i el balanç i memòria abreujat sota el PGC Normal.

A més, els **criteris específics per a microempreses** podran ser aplicats per totes les empreses que havent-hi optat per aplicar el PGC Pimes, durant dos exercicis consecutius reuneixin, a la data de tancament de cadascun d'ells, almenys dues de les següents circumstàncies:

1. Que el total de les partides de l'actiu no superi el 1.000.000 euros.
2. Que l'import net de la seva xifra anual de negocis no superi els 2.000.000 euros.
3. Que la mitjana de treballadors emprats no sigui superior a 10.

Les empreses perdran la facultat d'aplicar aquests criteris específics si deixen de reunir, durant dos exercicis consecutius, a la data de tancament de cadascun d'ells, dues de les circumstàncies al fet que es refereix el paràgraf anterior.

En l'exercici social de la seva constitució o transformació, les empreses podran aplicar els criteris específics continguts en el present apartat si reuneixen, al tancament d'aquest exercici, almenys dues de les tres circumstàncies expressades en el mateix.

Si l'empresa formés part d'un grup d'empreses en els termes descrits en la norma d'elaboració dels comptes anuals 13a. Empreses de grup, multigrup i associades, del PGC NORMAL (que es correspon amb la 11a. del PGC PIMES) per a la quantificació dels imports es tindrà en compte la suma de l'actiu, de l'import net de la xifra de negocis i de la mitjana de treballadors del conjunt de les entitats que conformin el grup, tenint en compte les eliminacions i les incorporacions regulades en les normes de consolidació aprovades en desenvolupament dels principis continguts en el Codi de Comerç. En el cas del PGC Normal per a abreujades, aquesta regla no serà aplicable quan la informació financera de l'empresa s'integri en els comptes anuals consolidats de la societat dominant.

Les magnituds comptables a les quals es refereix aquest apartat seran les que es derivin de les normes comptables que hagin resultat d'aplicació en l'últim exercici i en absència d'aquest, les del Pla General de Comptabilitat de Pimes incloent els criteris específics per a microempreses.

A més, quan escaigui considerar els criteris específics per a microempreses, el total actiu haurà d'incrementar-se en l'import dels compromisos financers pendents derivats dels acords d'arrendament financer.

L'opció que una microempresa exerceixi d'aplicar o no els criteris específics haurà de mantenir-se de forma continuada, com a mínim, durant tres exercicis, tret que l'empresa perdi la facultat d'aplicar els criteris específics per a microempreses.

Les empreses que optin pels criteris específics de les microempreses, hauran de fer-ho de forma conjunta. A continuació es descriuen els criteris específics a aplicar, referits exclusivament a acords d'arrendament financer i impost sobre beneficis, que tant recorden a l'antic Règim Simplificat de la Comptabilitat i l'èxit de la qual va ser escàs.

1.2. Criteris específics per a microempreses per a acords d'arrendament financer i uns altres denaturalesa similar

Els arrendataris dels acords d'arrendament financer o uns altres de naturalesa similar que no siguin terrens, solars o altres actius no amortitzables, comptabilitzaran les quotes generades en l'exercici com a despesa en el compte de pèrdues i guanys.

(6211) Arrendaments financers i altres	
	a (572) Bancs c/c

Si escau, al moment d'exercir l'opció de compra, es registrarà l'actiu pel preu d'adquisició d'aquesta opció. Per exemple, si l'arrendament financer es va fer sobre un determinat equip informàtic:

(217) Equips per a processos d'informació	
	a (572) Bancs c/c

En la memòria dels comptes anuals, a l'apartat 5. Immobilitzat material, intangible i inversions immobiliàries, haurà d'indicar-se:

- el valor raonable o valor al comptat de l'actiu calculat a l'inici de l'arrendament i la seva vida útil estimada,
- les quotes abonades,
- el deute pendent de pagament, i
- l'import pel qual es pogués exercir l'opció de compra, si n'hi hagués.

La informació sobre les quotes haurà de subministrar-se diferenciant la part que correspongui a la recuperació del cost del bé i la càrrega financera. A aquest efecte, per a cada acord d'arrendament financer haurà de complimentar-se la següent informació:

Any	Quota de l'acord d'arrendament		Compromisos pendents
	Recuperació del cost	Càrrega financera	
1 2 … N			

Quant als *arrendataris dels acords d'arrendament financer o uns altres de naturalesa similar que tinguin per objecte terrenys, solars o altres actius no amortitzables*, aplicaran els criteris de registre i valoració relatius als arrendaments financers i altres operacions de naturalesa similar continguts en la segona part del PGC Pimes.

1.3. Criteris específics per a microempreses en relació amb l'Impost sobre Beneficis

La despesa per impost sobre beneficis es comptabilitzarà en el compte de pèrdues i guanys per l'import que resulti de les liquidacions fiscals de l'impost de societats relatives a l'exercici. Per exemple, per cadascun dels pagaments fraccionats fets durant l'exercici l'assentament serà:

(6300) Impost Corrent

a (572) Bancs c/c

Al tancament de l'exercici, la despesa comptabilitzada pels imports a compte reportats, haurà d'augmentar-se o disminuir-se en la quantia que procedeixi, registrant el corresponent deute o crèdit de cara a la Hisenda Pública. Suposem que el deute definitiu derivat de la liquidació de l'impost és de 100, i hem efectuat pagaments fraccionats per import de 125, per la qual cosa haurem de registrar un crèdit a favor de l'empresa per import de 25:

25 (4709) H.P. Deutora per devolució d'Impostos

a (6300) Impost Corrent 25

En la memòria dels comptes anuals, a l'apartat 9. Situació fiscal, haurà d'indicar-se la següent informació:

- Diferències entre la base imposable de l'impost i el resultat comptable abans d'impostos, motivades per la diferent qualificació dels ingressos, despeses, actius i passius.
- Bases imposables negatives pendents de compensar fiscalment, terminis i condicions.
- Incentius fiscals aplicats en l'exercici i els pendents de deduir, així com els compromisos adquirits en relació amb aquests incentius, i
- Qualsevol altra circumstància de caràcter substantiu en relació amb la situació fiscal.

Finalment, indicar que les empreses que apliquin els criteris específics de microempreses inclouran a l'apartat 2.1.a) de la memòria una menció expressa de l'aplicació dels mateixos.

1.4. Novetats comptables rellevants per a l'any 2017

No ha estat l'any 2017 un any especialment prolífic en novetats comptables, si bé les que hi ha hagut són certament rellevants. Concretament anem a tractar tres consultes comptables d'especial importància.

BOICAC nº 110/ juny 2017 Consulta 2 Comptabilitat: Sobre la facultat d'emprar els models abreujats en cas que s'elaborin comptes consolidats. RD 602/2016, de 2 de desembre. NECA 4ª.

Resposta

El RD 602/2016, de 2 de desembre, modifica entre una altra normativa el PGC aprovat pel RD 1514/2007, de 16 de novembre. En concret en el que afecta a aquesta consulta modifica la norma 4ª de l'apartat I. Normes d'elaboració dels CCAA de la tercera part, CCAA, que queda redactada de la següent forma:

"**4ª. CCAA abreujades**

1. Les societats assenyalades en la norma anterior podran utilitzar els models de CCAA abreujats en els següents casos:

   (…)

   Si l'empresa formés part d'un grup d'empreses en els termes descrits en la norma d'elaboració dels CCAA 13a. Empreses del grup, multigrup i associades continguda en aquesta tercera part, per a la quantificació dels imports es tindrà en compte **la suma de l'actiu, de l'import net de la xifra de negocis i del nombre mitjà de treballadors** del conjunt de les entitats que conformin el grup, tenint en compte les eliminacions i incorporacions regulades en les normes de consolidació aprovades en desenvolupament dels principis continguts en el Codi de Comerç. **Aquesta regla no serà aplicable quan la informació financera de l'empresa s'integri en els CCAA consolidades de la societat dominant (…)**".

D'acord amb l'últim incís subratllat, **el consultante pregunta dues qüestions**:

a) L'àmbit geogràfic al que han de referir-se els CCAA consolidades en les quals s'integri la societat a l'efecte de l'excepció, això és, si la dominant ha de ser europea, espanyola o per contra pot estar domiciliada a qualsevol altre país.
b) Si els CCAA consolidades han de referir-se a les de la matriu última o resultaria igualment admissible la utilització de qualsevol nivell de consolidació intermedi.

Una vegada consultada la Directiva Comptable (Directiva 2013/34/UE del Parlament Europeu i del Consell, de 26 de juny de 2013) s'observa:

a) La nacionalitat de la societat dominant ha de ser espanyola o de qualsevol un altre Estat membre de la Unió Europea.
b) Els CCAA consolidades poden ser les corresponents a un nivell intermedi del grup.

BOICAC nº 109/ març 2017 Consulta 1 Comptabilitat: Sobre el tractament comptable de les modificacions en el règim fiscal de les pèrdues per deterioració dels valors representatius de la participació al capital o en els fons propis d'entitats, aprovades pel RD-llei 3/2016, de 2 de desembre, en els CCAA corresponents a l'exercici 2016. Anem a veure tres casos:

CAS 1. Reversió de pèrdues per deterioració

Les pèrdues per deterioració de participacions deduïdes fiscalment en períodes anteriors a 1 de gener de 2013, hauran de revertir-se a partir de 2016 com a mínim en 5 anys per parts iguals.

Exemple: deterioració comptabilitzada i deduït en IS en 2011 de 300 o.m. No es van comptabilitzar lògicament impostos diferits. Aquesta deterioració comptable no ha revertit però fiscalment sí, com una **diferència permanent** en base imposable (ajust positiu) cada any de 300 / 5 = 60 o.m.

CAS 2. Valor comptable > Base fiscal

Hi haurà prèviament comptabilitzat un passiu per impost diferit (art. 12.3 anterior LIS)
Exemple:
Valor comptable participació: 1.000 o.m.
Valor (base) fiscal participació: 700 o.m.
Resultat: passiu per impost diferit amb base de 300 o.m.

En 2016, la situació de la societat participada no millora, però ha de revertir el passiu per impost diferit i integrar-se a la base imposable. Amb un tipus de gravamen del 25%, seria anualment (5 anys) ◊ 300 * 25% * (1/5) = 15

L'assentament comptable seria:

15	***(479) Passiu per impost diferit***	
	a (4752) HP, creditora per IS Corrent	***15***

CAS 3. Valor comptable < Base fiscal

Hi haurà prèviament comptabilitzat un actiu per impost diferit (art. 12.3 anterior LIS)

Exemple:

Valor comptable participació: 800 o.m.

Valor (base) fiscal participació: 1.000 o.m.

Resultat: actiu per impost diferit amb base de 200 o.m.

En 2016, la situació de la societat participada no millora, però ha d'anar eliminant-se l'actiu per impost diferit (excepte prova en contrari que demostri que l'empresa participada es va a liquidar, la qual cosa és certament improbable). Amb un tipus de gravamen del 25%, seria anualment (5 anys) ◊ 200 * 25% * (1/5) = 10

---

10 (6301) Impost diferit

a (4740) Actiu per impost diferit 10

BOICAC nº 109/ març 2017 Consulta 2 Comptabilitat: sobre la modificació incorporada per l'article 1 del RD 602/2016, de 2 de desembre, en la forma de calcular els límits per presentar CCAA abreujades quan una empresa forma part d'un grup

El RD 602/2016 a dalt esmentat, va modificar els límits per a la formulació de CCAA abreujades (reunir durant 2 exercicis consecutius):

Actiu: 4.000.000

INCN: 8.000.000

50 treballadors

Doncs bé, **ara s'àmplia la manera de calcular els paràmetres per a la formulació de CCAA abreujades, havent de considerar els imports de totes les entitats del grup**.

Si l'empresa formés part d'un grup d'empreses en els termes descrits en la NECA 13a. Empreses de grup, multigrup i associades continguda en aquesta tercera part, per a la quantificació dels imports es tindrà en compte la suma de l'actiu, de l'import net de la xifra de negocis i del nombre mitjà de treballadors del conjunt de les entitats que conformin el grup, tenint en compte les eliminacions i incorporacions regulades en les normes de consolidació aprovades en desenvolupament dels principis continguts en el Codi de Comerç. Aquesta regla no serà aplicable quan la informació financera de l'empresa s'integri en els CCAA consolidades de la societat dominant.

Aquest canvi pot suposar que **societats que fins ara podien formular CCAA abreujades hagin de formular CCAA normals**.

Des que exercici es comença a computar aquesta nova forma de calcular els paràmetres per a la formulació de CCAA abreujades tenint en compte els imports de totes les entitats del grup?

Les noves regles s'han d'aplicar als exercicis que s'iniciïn amb posterioritat a l'1 de gener de 2016. Per tant, si en aquest primer exercici les societats del grup superen en termes consolidats els citats llindars, però no ho fan en termes individuals, els comptes de l'exercici 2016 es podran formular en models abreujats. No obstant això, si en el segon exercici (amb caràcter general el tancat el 31 de desembre de 2017) també se superen els límits a nivell consolidat, les societats del grup ja no podran fer ús de l'esmentada facultat i hauran de formular els CCAA de l'exercici 2017 seguint els models normals.

CAPÍTOL II: NORMES DE VALORACIÓ I ASPECTES FISCALS

1. Immobilitzat Material

De cara a tancar els estats financers adequadament, hem de considerar la normativa del PGC PIMES i a més la *Resolució d'1 de març de 2013, de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, per la qual es dicten normes de registre i valoració de l'immobilitzat material i de les inversions immobiliàries* (d'ara endavant RICAC IMMOBILITZAT MATERIAL).

1.1. Capitalització de les despeses financeres

Els immobilitzats que necessitin un període de temps superior a un any per estar en condicions d'ús, s'inclouran en el preu d'adquisició o cost de producció les despeses financeres que s'hagin produït abans de la posada en condicions de funcionament de l'immobilitzat material i que hagin estat girats pel proveïdor o corresponguin a préstecs o un altre tipus de finançament aliè, específica o genèrica, directament atribuïble a l'adquisició, fabricació o construcció.

1.2. Valor actual de costos de desmantellament

A més, formarà part del valor de l'immobilitzat material, l'estimació inicial del *valor actual de les obligacions assumides derivades del desmantellament* o retir i altres associades al citat actiu, com els costos de rehabilitació del lloc sobre el qual s'assenta, sempre que aquestes obligacions donin lloc al registre de provisions d'acord amb el que es disposa en la norma aplicable a aquestes.

Exemple:

Al tancament de l'exercici 2017, la companyia RCRCR té coneixement que d'aquí a 5 anys haurà de traslladar les seves instal·lacions a l'extraradi de Toledo, a causa que en els seus actuals terrenys es construirà un centre penitenciari. S'estima que el cost de desmantellament d'aquestes instal·lacions serà de 80.000 euros. Suposant una inflació mitjana d'un 4% al llarg dels cinc anys, el valor actual del cost de desmantellament futur és:

VA= 80.000 / (1+0,04)^5 = 65.754,17 euros

L'assentament a realitzar a 31 de desembre de 2017 és:

65.754,17	***(21X) Immobilitzat material***	
	a (143) Provisions desmantellament	***65.754,17***

1.3. Permutes

El PGC Pimes entén que es produeix una permuta quan es rep a canvi del lliurament d'actius no monetaris o d'una combinació d'aquests amb actius monetaris. Els tipus de permutes són: comercials i no comercials.

Permutes comercials: l'immobilitzat material rebut es valorarà pel valor raonable de l'actiu lliurat més, si escau, les contrapartides monetàries que s'haguessin lliurat a canvi, tret que es tingui una evidència més clara del valor raonable de l'actiu rebut i amb el límit d'aquest últim.

Valoració de les permutes comercials	
Immobilitzat material rebut =	**Valor raonable de l'actiu lliurat** + **Contrapartides monetàries lliurades** (Excepte evidència més clara del valor raonable de l'actiu rebut i amb el límit de valor del valor raonable de l'actiu rebut)

Les diferències de valoració que poguessin sorgir en donar de baixa l'element lliurat a canvi es reconeixeran en el compte de pèrdues i guanys (ja siguin beneficis o pèrdues, en els comptes (771) i (671), respectivament).

Es considerarà que una permuta té caràcter comercial si:

a) La configuració (risc, calendari i import) dels fluxos d'efectiu de l'immobilitzat rebut difereix de la configuració dels fluxos d'efectiu de l'actiu lliurat; o

b) El valor actual dels fluxos d'efectiu després d'impostos de les activitats de l'empresa afectades per la permuta, es veu modificat com a conseqüència de l'operació.

A més, és necessari que qualsevol de les diferències sorgides per les anteriors causes a) o b), resulti significativa en comparar-la amb el valor raonable dels actius intercanviats. En altres paraules, una permuta comercial resulta d'intercanviar actius substancialment diferents.

Permutes no comercials: l'immobilitzat material rebut es valorarà pel valor comptable del bé lliurat més, si escau, les contrapartides monetàries que s'haguessin lliurat a canvi, amb el límit, quan estigui disponible, del valor raonable de l'immobilitzat rebut si aquest fos menor (és a dir, en aquest cas només es podrien comptabilitzar pèrdues, en el compte 671, i no beneficis).

Valoració de les permutes no comercials	
Immobilitzat material rebut =	**Valor comptable de l'actiu lliurat** **+** **Contrapartides monetàries lliurades** (amb el límit del valor raonable de l'immobilitzat rebut)

És important ressenyar que, des d'un punt de vista fiscal, s'haurà d'integrar a la base imposable de l'impost de societats la diferència entre el **valor normal de mercat** dels elements adquirits i el valor comptable dels béns lliurats (article 17 LIS 27/2014).

1.4. Deteriorament de valor (antigues provisions per depreciació d'immobilitzat)

Es produirà una pèrdua per deteriorament del valor d'un element de l'immobilitzat material quan el seu valor comptable superi al seu import recuperable.

L'import recuperable serà l'import més gros entre:

- El seu valor raonable menys els costos de venda, i
- El seu valor en ús.[1]

L'empresa haurà de fer la comprovació del deteriorament de valor almenys una vegada a l'any (al tancament de l'exercici).

Les correccions valoratives per deteriorament dels elements de l'immobilitzat material, així com la seva reversió quan les circumstàncies que les van motivar haguessin deixat d'existir, es reconeixeran com una despesa o un ingrés, respectivament, en el compte de pèrdues i guanys.

Pel registre del deteriorament comptable:

(691) Pèrdues per deteriorament de l'immobilitzat material
a (291) Deteriorament de valor de l'immobilitzat material

La reversió del deteriorament tindrà com a límit el valor comptable de l'immobilitzat que estaria reconegut en la data de reversió si no s'hagués registrat el deteriorament del valor.

(291) Deteriorament de valor de l'immobilitzat material
a (791) Reversió del deteriorament de valor d'immobilitzat material

[1] El valor en ús d'un actiu o d'una unitat generadora d'efectiu és el valor actual dels fluxos d'efectiu futurs esperats, a través de la seva utilització en el curs normal del negoci i, si escau, de la seva alienació o una altra forma de disposició, tenint en compte el seu estat actual i actualitzats a un tipus d'interès de mercat sense risc, ajustat pels riscos específics de l'actiu que no hagin ajustat les estimacions de fluxos d'efectiu futurs.

L'amortització quan un actiu està deteriorat

Quan escaigui reconèixer correccions valoratives per deteriorament, s'ajustaran les amortitzacions dels exercicis següents de l'immobilitzat deteriorat, tenint en compte el nou valor comptable (veure en el següent exemple). El mateix procedir correspondrà en cas de reversió de les correccions valoratives per deteriorament.

Exemple:

Suposar que tenim una maquinària les dades de la qual són els següents:

- *Preu d'adquisició: 10.000 euros*
- *Amortització acumulada: 6.000 euros*
- *Vida útil: 10 anys.*
- *Deteriorament al tancament de l'exercici: 1.000 euros*

Al tancament de l'exercici, el seu valor comptable és: 10.000 – 6.000 – 1.000 = 3.000 euros

Atès que resten 4 anys de vida útil, la dotació anual a practicar és:

3.000 / 4 = 750 euros

1.5. Algunes particularitats importants de la RICAC IMMOBILITZAT MATERIAL

Contraprestacions contingents.- Si el preu d'adquisició acordat inclou un import contingent, la valoració inicial de l'immobilitzat material inclourà la millor estimació del valor actual d'aquesta contraprestació. Els pagaments contingents que depenguin de magnituds relacionades amb el desenvolupament de l'activitat (xifra de vendes, resultat de l'exercici) es comptabilitzaran com a despesa en el compte de pèrdues i guanys a mesura en què s'incorrin.

Adquisicions a títol gratuït.- Es valoraran a valor raonable, d'acord amb la Norma de Registre i Valoración (NRV) sobre subvencions, donacions i llegats. El mateix criteri s'aplicarà quan l'entitat adquireixi a títol gratuït el dret d'ús sobre béns de l'immobilitzat material durant la pràctica totalitat de la seva vida econòmica.

Bestretes lliurades a compte d'adquisicions futures d'immobilitzat.- S'hauran de practicar ajustos per l'actualització del valor de l'actiu associat a la bestreta, tenint com a contrapartida un ingrés financer.

Lliuraments a títol gratuït.- Quan una empresa lliuri un element de l'immobilitzat material a títol gratuït, ho donarà de baixa pel seu valor en llibres i reconèixer la corresponent despesa en el compte de pèrdues i guanys (compte 671).

Baixa per expropiació.- Es donaran de baixa quan es produeixi la seva posada a disposició mitjançant la signatura de l'acta de consignació del preu i ocupació. Es reconeix el resultat en el compte de pèrdues i guanys (comptes 671/771), per la diferència, entre el valor comptable del bé expropiat i la contraprestació rebuda.

Baixa per sinistre.- L'empresa donarà de baixa el valor en llibres dels béns de l'immobilitzat material que ja no puguin ser utilitzats per causa d'un incendi, inundació o qualsevol un altre sinistre mitjançant el reconeixement d'una despesa en el compte de pèrdues i guanys.

Elements de l'immobilitzat material, diferents dels immobles, adquirits per al seu arrendament temporal i posterior venda en el curs ordinari de les operacions.- Quan l'entitat, en el curs ordinari de les seves activitats, cedeixi en ús aquests elements, reclassificarà aquests elements patrimonials a les existències en la data en què s'acordi el canvi de destinació, i, en conseqüència, l'ingrés derivat de la baixa es presentarà formant part de l'import net de la xifra anual de negocis.

Baixa en execució d'una garantia, i per la dació en pagament o per a pagament d'un deute.- Es donaran de baixa pel seu valor en llibres, circumstància que originarà:

- la cancel·lació total o parcial del passiu financer i
- si escau, el reconeixement d'un resultat (positiu o negatiu).

La diferència entre el valor raonable de l'immobilitzat (VR) i el seu valor en llibres (VL) es definirà com un resultat de l'explotació, i la diferència entre el valor del passiu (VP) que es cancel·la i el valor raonable del bé (VR) com un resultat financer (positiu o negatiu).

1.6. Altres aspectes

Costos de rehabilitació de terrenys i solars.- Normalment els terrenys tenen una vida il·limitada i, per tant, no s'amortitzen. No obstant això, si en el valor inicial s'incloguessin costos de rehabilitació, aquesta porció del terreny s'amortitzarà al llarg del període en què s'obtinguin els beneficis o rendiments econòmics per haver incorregut en aquests costos.

Els estris i eines que no formin part d'una màquina.- Si el seu període d'utilització s'estima inferior a un any, hauran de carregar-se com a despesa de l'exercici. Si fos superior a un any, es procedirà a una regularització anual, mitjançant el seu recompte físic; les adquisicions s'abonaran al compte de l'immobilitzat, i es regularitza al final de l'exercici, en funció de l'inventari practicat, amb baixa raonable per demèrit.

(659) Altres despeses de gestió corrent
a (214) Utillatge

Plantilles i motlles utilitzats amb caràcter permanent en fabricacions de sèrie.- Hauran de formar part de l'immobilitzat material, calculant-se la seva depreciació segons el període de vida útil que s'estimi. Els motlles per encàrrec, utilitzats per a fabricacions aïllades, no seran inventariables tret que tinguin valor net realitzable.

Treballs d'immobilitzat material realitzats per a l'empresa.- Les despeses realitzades durant l'exercici amb motiu de les obres i treballs que l'empresa duu a terme per a si mateixa, es carregaran en els comptes de despeses que corresponguin. Els comptes d'immobilitzacions materials en curs, es carregaran per l'import d'aquestes despeses, amb abonament a la partida d'ingressos que recull els treballs realitzats per l'empresa per a si mateixa.

- Comptabilització de les despeses:

A	**(64X) Despeses de personal**	
B	**(62X) Serveis exteriors, etc.**	
	a (572) Bancs, c/c	**A+B**

- Capitalització de les despeses en l'immobilitzat en curs:

A+B	**(23X) Immobilitzacions materials en curs**	
	a (731) Treballs realitzats per a l'immobilitzat material	**A+B**

Costos de renovació, ampliació o millora dels béns de l'immobilitzat material.- S'incorporaran a l'actiu com a valor més gros del bé en la mesura en què suposin un augment de la seva capacitat, productivitat o allargament de la seva vida útil, havent de donar de baixa el valor comptable dels elements que s'hagin substituït.

Costos relacionats amb grans reparacions.- L'import equivalent a aquests costos s'amortitzarà de forma diferent a la de la resta de l'element, durant el període que intervingui fins a la gran reparació. Si aquests costos no estiguessin especificats en l'adquisició o construcció, a l'efecte de la seva identificació, podrà utilitzar-se el preu actual de mercat d'una reparació similar. Quan es realitzi la gran reparació, el seu cost es reconeixerà en el valor comptable de l'immobilitzat com una substitució, sempre que es compleixin les condicions per al seu reconeixement. Així mateix, es donarà de baixa qualsevol import associat a la reparació que pogués romandre en el valor comptable del citat immobilitzat.

Inversions realitzades per l'arrendatari.- En els contractes d'arrendaments operatius, les inversions realitzades per l'arrendatari que no siguin separables de l'actiu arrendat, es comptabilitzaran com a immobilitzats materials (per exemple, la instal·lació d'aire condicionat d'un local arrendat). L'amortització d'aquestes inversions es realitzarà en funció de la seva vida útil que serà la durada del contracte d'arrendament quan aquesta sigui inferior a la vida econòmica de l'actiu.

2. Inversions Immobiliàries

Definició.- Són els actius no corrents que siguin immobles i que es posseeixin per obtenir rendes, plusvàlues o ambdues, en lloc de per a:

- El seu ús en la producció o subministrament de béns o serveis, o bé per a finalitats administratives; o
- La seva venda en el curs ordinari de les operacions.

Per exemple, en empreses l'activitat de les quals no sigui immobiliària, poden tenir registrades en comptabilitat habitatges dels seus propietaris. Un altre exemple clar són els edificis destinats amb anterioritat a l'activitat de l'empresa i actualment llogats.

Les inversions immobiliàries es registraran en els comptes:

- 220. Inversions en terrenys i béns naturals
- 221. Inversions en construccions

Criteris de valoració.- Els criteris continguts en les normes anteriors, relatives a l'immobilitzat material, s'aplicaran a les inversions immobiliàries.

Quant a les particularitats de la RICAC IMMOBILITZAT MATERIAL en inversions immobiliàries, bàsicament consisteixen en una sèrie de clarificacions sobre la interpretació del PGC, i són les següents:

- Terrenys i edificis els usos futurs dels quals no estiguin determinats al moment de la seva incorporació al patrimoni de l'empresa: es descriuran com a inversions immobiliàries.

- Immobles que estiguin en procés de construcció o millora per al seu ús futur com a inversions immobiliàries: són inversions immobiliàries.

- Immobles d'ús mixt (tant per a la generació de plusvàlues o rendes com per a la producció o subministrament de béns o serveis, incloent-hi la seva utilització per a finalitats administratives):

  a) S'aplicaran de forma separada els criteris establerts per a l'IMMOBILITZAT MATERIAL –que s'han vist anteriorment– i per a les INVERSIONS IMMOBILIÀRIES –que estem tractant ara– sempre que els diferents components poden ser alienats venuts de forma independent.

  b) En el cas contrari, solament podrà qualificar-se com a inversió immobiliària aquell immoble que s'utilitzi en una porció insignificant del mateix per a la producció o subministrament de béns o serveis o per a finalitats administratives.

- Prestació de serveis complementaris als ocupants d'un immoble: no impedirà el seu tractament com a inversió immobiliària si són poc significatius.

- **Canvi de destinació:** comprovarem si un immoble ha canviat la funció que exerceix en l'empresa:

  a) Reclassificació inversions immobiliàries a l'immobilitzat material. Quan l'empresa comenci a utilitzar l'immoble en la producció o subministrament de béns o serveis, o bé per a finalitats administratives.
  b) Reclassificació d'inversions immobiliàries a existències. Quan l'empresa iniciï una obra encaminada a produir una transformació substancial de l'immoble amb la intenció de vendre-ho.

c) Reclassificació d'immobilitzat material a inversions immobiliàries. Es produeix amb un canvi de funció en la seva activitat.

d) Reclassificació d'existències a inversions immobiliàries. En el cas d'una empresa immobiliària (la venda d'immobles formi part de l'activitat ordinària de l'empresa), els immobles que formin part de les existències es consideren inversions immobiliàries quan siguin objecte d'arrendament operatiu.

3. Immobilitzat Intangible

Aquest tipus d'immobilitzat es valora de la mateixa manera que l'immobilitzat material, amb algunes excepcions que veurem a continuació. Les principals qüestions conceptuals i valoratives que hem de considerar vers el tancament són les següents:

- Béns no recognoscibles com a immobilitzat intangible.- En cap cas es reconeixeran com a immobilitzats intangibles les despeses ocasionades amb motiu de l'establiment, les marques, capçaleres de diaris o revistes, els segells o denominacions editorials, les llistes de clients o altres partides similars, que s'hagin generat internament.

- Vida útil:.- Fins a 31 de desembre de 2015 hi havia vida útil de dos tipus: definida i indefinida. A partir de l'1 de gener de 2016, tots els actius intangibles passen a tenir **vida útil definida**, i en el cas de no poder estimar-se de forma fiable, la referència serà 10 anys. D'una forma similar ocorre amb el fons de comerç, que torna a amortitzar-se i, excepte prova en contra, es presumirà que la seva vida útil és de 10 anys (recuperació lineal). S'ha de seguir fent el test de deteriorament anual.

  Des d'un punt de vista fiscal:
  - L'immobilitzat intangible amb vida útil definida s'amortitzarà atenent a la durada d'aquesta.
  - L'amortització del fons de comerç serà deduïble amb el límit anual màxim de la vintena part del seu import (és a dir, a un 5% anual).

Exemple[1] :

Posarem un exemple del que ha hagut d'ocórrer amb el tractament comptable i fiscal del fons de comerç en els anys 2015 a 2017, dos anys de transició que han resultat molt aclaridors.

L'1 de gener de 2015 s'ha reconegut un fons de comerç de 10.000 u.m. per una fusió per absorció.

Tancament 2015:

Tenim un fons de comerç reconegut en comptabilitat per import de 10.000 euros. En el 2015 no s'amortitza des del punt de vista comptable, però sí fiscalmente.

L'any 2015, el fons de comerç és amortitzable fiscalment és de l'1% (Disposició Transitòria 34ª. LIS 27/2014), per tant són 10.000 x 1% = 100 u.m.

Per tant, es va haver de reconèixer un passiu per impost diferit per: 100 x 25% = 25 u.m.

25	***(6301) Impost diferit***	
	a (479) Passiu per impost diferit	***25***

Tancament 2016:

El fons de comerç procedirà a amortitzar-se anualment a partir de l'1 de gener de 2016 anualment a un 10%. L'empresa ha optat per no amortitzar comptablement de forma retroactiva. Per tant, cada any, des de 2016 fins a 2025, amortitzarà 10.000 x 10% = 1.000.

1.000	***(680) Amortització immobilitzat intangible***	
	a (2804) Am.Ac. Fons de Comerç	***1.000***

[1] Rejón, M. (2016): EL FONDO DE COMERCIO, SU AMORTIZACIÓN Y SU EFECTO IMPOSTIVO (NOVA RICAC IMPOST SOBRE BENEFICIS). Disponible en: https://manuelrejon.com/2016/03/17/el-fondo-de-comercio-su-amortizacion-y-su-efecto-impostivo-nueva-ricac-impuesto-sobre-beneficios/

Fiscalment, l'amortització del fons de comerç serà deduïble amb el límit anual màxim de la vintena part del seu import (és a dir, un 5% anual); aquesta deducció no està condicionada a la seva imputació comptable en el compte de pèrdues i guanys (art. 13.3 LIS 27/2014).

Per tant, l'amortització fiscal en 2016 serà: 10.000 x 5% = 500 u.m.

Sembla clar que es genera una diferència temporània deduïble de 500 u.m., la qual cosa en teoria generarà un actiu per impost diferit de 500 x 25% = 125 u.m.

S'haurà de compensar, d'altra banda, el passiu per impost diferit generat en 2015, per import de 25 u.m. Per tant, s'haurà de comptabilitzar un actiu per impost diferit net de: 125 – 25 = 100 u.m. L'assentament comptable és:

100	***(4740) Actiu per diferència temporània imposable***	
25	***(479) Passiu per diferència temporània imposable***	
	a (6301) Impost diferit	***125***

Tancament 2017:

L'any 2017, l'amortització comptable es realitza de forma similar a l'any 2016, igual que l'amortització fiscal. Per tant, es genera una diferència temporaria deduïble de 500 o.m., la qual cosa incrementarà l'actiu per impost diferit en 500 x 25% = 125 o.m.

L'assentament comptable és:

125	***(4740) Actiu per diferència temporània imposable***	
	a (6301) Impost diferit	***125***

En relació amb la Resolució de 28 de maig de 2013, de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, per la qual es dicten normes de registre, valoració i informació a incloure en la memòria de l'immobilitzat intangible **(d'ara endavant RICAC INTANGIBLE), hem de dir que**, les particularitats vers el tancament són:

- Contraprestacions contingents: s'aplicarà el que es disposa en la RICAC IMMOBILITZAT MATERIAL.

- Drets d'ús adquirits a títol gratuït (de forma irrevocable i incondicional): es comptabilitzaran com un immobilitzat intangible pel seu valor raonable, d'acord amb la NRV de subvencions, donacions i llegats rebuts del PGC. Si el termini de la cessió s'estén a la pràctica totalitat de la vida econòmica del bé o dret cedit, l'empresa reconeixerà també el corresponent element patrimonial en funció de la seva naturalesa.

- Cessió renovable: si es pacta per un període d'un any, renovable per períodes iguals, o per un període indefinit o determinat superior a un any reservant-se el cedent la facultat de revocar-la al tancament de cada exercici, així com en aquells casos en els quals no existeixi un instrument jurídic que reguli la cessió o aquest no estableixi amb precisió els termes de la mateixa, no es comptabilitza cap actiu, sinó una despesa i un ingrés pel mateix import.

- Propietat intel·lectual (obra audiovisual). L'obra audiovisual encarregada a tercers es valora al seu preu d'adquisició. L'obra audiovisual realitzada amb mitjans propis: es valorarà a cost de producció. S'amortitzarà durant la seva vida útil. Quant a la seva qualificació com a existències, haurà de produir-se quan es disposi d'ella per ser venuda o consumida en el curs normal de l'explotació, o estigui en procés de producció i estigui previst destinar-la qualsevol d'aquestes finalitats.

- Propietat intel·lectual (fons editorials). Es tracta de l'adquisició a l'autor o els seus drethavents del dret a reproduir i distribuir l'obra. Per exemple, el format de llibre electrònic. Es registren de forma similar a les obres audiovisuals. Quant a la seva amortització, s'efectuarà durant la seva vida útil, basant-se en les expectatives racionals de generació de vendes o «descàrregues» per accés digital a l'obra, mesurades en unitats físiques. Quant al tractament de les existències (unitats en suport físic), se seguiran les normes generals de còmput del cost de les unitats venudes i el cost de les unitats en existències finals al tancament de cada exercici.

- Contractes de franquícia. La franquícia és aquella activitat que es realitza en virtut del contracte pel qual una empresa, el franquiciador, cedeix a una altra, el

franquiciat, a canvi d'una contraprestació, el dret a l'explotació d'una franquícia, sobre un negoci o activitat mercantil que el primer vingui desenvolupant anteriorment amb suficient experiència i èxit. La valoració inicial serà per l'import satisfet en contraprestació del cànon d'associació a una franquícia i es comptabilitzarà com un immobilitzat intangible quan es compleixin els requisits d'"identificabilitat". S'amortitzarà durant la seva vida útil -període en què contribueixi a l'obtenció d'ingressos- tenint com a termini màxim la durada del contracte de franquícia.

4. Arrendaments i altres operacions de naturalesa similar

La qualificació dels contractes com a **arrendaments financers o operatius** depèn de les circumstàncies de cadascuna de les parts del contracte pel la qual cosa podran ser qualificats de forma diferent per l'arrendatari i l'arrendador.

4.1. Arrendament financer

Si del *contracte es dedueix que a l'arrendatari es transfereixen substancialment tots els riscos i beneficis inherents a la propietat de l'actiu objecte del contracte*, aquest contracte es qualificarà d'arrendament financer. Això succeirà normalment en aquells contractes **amb opció de compra**, sempre que no existeixin dubtes raonables que es va a exercitar aquesta opció.

També es presumirà aquesta transferència de riscos i beneficis, encara que no existeixi opció de compra, en els següents casos (entre uns altres):

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

- Contractes en els quals el termini de l'arrendament coincideixi o cobreixi la major part de la vida econòmica de l'actiu, i sempre que de les condicions pactades es desprengui la racionalitat econòmica del manteniment de la cessió d'ús. El termini de l'arrendament és el període no revocable pel qual l'arrendatari ha contractat l'arrendament de l'actiu, juntament amb qualsevol període

addicional en el qual aquest tingui dret a continuar amb l'arrendament, amb pagament addicional o sense, sempre que a l'inici de l'arrendament es tingui la certesa raonable que l'arrendatari exercitarà tal opció.

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

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

- L'arrendatari pot cancel·lar el contracte d'arrendament i les pèrdues sofertes per l'arrendador a causa de tal cancel·lació fossin assumides per l'arrendatari.

- Els resultats derivats de les fluctuacions en el valor raonable de l'import residual recauen sobre l'arrendatari.

- L'arrendatari té la possibilitat de prorrogar l'arrendament durant un segon període, amb uns pagaments per arrendament que siguin substancialment inferiors als habituals del mercat.

Comptabilitat de l'arrendatari (arrendament financer). L'arrendatari, al moment inicial, registrarà un **actiu d'acord amb la seva naturalesa**, segons es tracti d'un element de l'immobilitzat material o de l'intangible, i un passiu financer pel mateix import, que serà el valor raonable de l'actiu arrendat calculat a l'inici del mateix, sense incloure els impostos repercutibles per l'arrendador. Addicionalment, les despeses directes inicials inherents a l'operació en les quals incorri l'arrendatari hauran de considerar-se com a valor més gros de l'actiu.

Per exemple, suposem un contracte d'arrendament financer sobre un turisme. En aquest cas, l'assentament inicial del contracte serà:

(218) Elements de transport
a (174) Creditors per arrendament financer l/t
a (524) Creditors per arrendament financer c/t

El deute registrat en els comptes 174 i 524 és únicament pel capital pendent de les quotes, sense incloure els interessos que es generaran en el futur.

Comptabilització del pagament d'una quota:

(524) Creditors per arrendament financer c/t
(6623) Interessos de deutes amb entitats de crèdit
(472) Hisenda Pública, IVA Suportat
a (572) Bancs c/c euros

Com podem veure, al pagament de la quota es registren, generalment, els interessos generats i l'IVA de la quota (la base imposable de la qual és la suma del capital i interessos de la quota).

La càrrega financera total es distribuirà al llarg del termini de l'arrendament i s'imputarà al compte de pèrdues i guanys de l'exercici en què es produeixi, aplicant el mètode del tipus d'interès efectiu.

Al tancament de l'exercici es reclassificarà de llarg a curt termini la part del deute:

(174) Creditors per arrendament financer l/t
a (524) Creditors per arrendament financer c/t

Als actius que s'hagi de reconèixer en el balanç com a conseqüència del contracte se'ls aplicaran els criteris d'amortització, deteriorament i baixa que els corresponguin segons la seva naturalesa.

4.2. Arrendament operatiu

Seran aquells acords en els quals l'arrendador convé amb l'arrendatari el dret a usar un actiu durant un període de temps determinat, a canvi de percebre un import únic o una sèrie de pagaments o quotes, sense que es tracti d'un arrendament de caràcter financer.

Els ingressos i despeses, corresponents a l'arrendador i a l'arrendatari, derivats dels acords d'arrendament operatiu seran considerats, respectivament, com a ingrés i despesa de l'exercici en el qual els mateixos es reportin, i s'imputaran al compte de pèrdues i guanys.

L'arrendatari comptabilitzarà de la següent forma:

(621) Arrendaments i cànons	
(472) Hisenda Pública, IVA Suportat	
	a (572) Bancs c/c euros

Mentre que l'arrendador:

(572) Bancs c/c euros	
	a (752) Ingressos per arrendaments
	a (477) Hisenda Pública, IVA Repercutit

4.3. Comptabilitat del lease-back

Quan per les condicions econòmiques d'una alienació, connectada al posterior arrendament dels actius alienats, es desprengui que es tracta d'un mètode de finançament i, en conseqüència, es tracti d'un arrendament financer, l'arrendatari:

- No variarà la qualificació de l'actiu, ni reconeixerà beneficis ni pèrdues derivades d'aquesta transacció.
- Registrarà l'import rebut amb abonament a una partida que manifesti el corresponent passiu financer.
- La càrrega financera total es distribuirà al llarg del termini de l'arrendament i s'imputarà al compte de pèrdues i guanys de l'exercici en què es produeixi, aplicant el mètode del tipus d'interès efectiu.
- Les quotes de caràcter contingent seran despeses de l'exercici en què s'incorri en elles.

Per l'obtenció de finançament associat al posterior arrendament:

(572) Bancs c/c euros	
	a (477) Hisenda Pública, IVA Repercutit
	a (174) Creditors per arrendament financer l/t
	a (524) Creditors per arrendament financer c/t

La comptabilització dels pagaments de les quotes i del traspàs de llarg a curt termini dels deutes es registra de forma similar a l'arrendament financer ordinari, ja vist amb anterioritat.

4.4. Arrendaments de terrenys i edificis

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

Ja que el terreny té una vida econòmica indefinida, en un arrendament financer conjunt, els components de terreny i edifici es consideraran de forma separada, i es classificarà el corresponent terreny com un arrendament operatiu, tret que s'esperi que l'arrendatari adquireixi la propietat al final del període d'arrendament.

A aquests efectes, els pagaments mínims per l'arrendament es distribuiran entre el terreny i l'edifici en proporció als valors raonables relatius que representen els drets d'arrendament de tots dos components, tret que tal distribució no sigui fiable, en aquest cas tot l'arrendament es classificarà com a financer, tret que resulti evident que és operatiu.

4.5. Altres aspectes a tenir en compte en el tancament de l'exercici en relació amb l'immobilitzat material, inversions immobiliàries, immobilitzat intangible i contractes d'arrendament

Comprovarem els següents extrems: si els béns comptabilitzats efectivament existeixen, duent a terme un inventari d'immobilitzat; si existeixen càrregues sobre els elements de l'immobilitzat (per exemple, hipoteques i altres gravàmens); si l'empresa està practicant l'amortització comptable de forma uniforme amb l'exercici anterior; si s'ha registrat la correcció per deteriorament en aquells casos en què es compleixen les condicions; en relació amb els contractes d'arrendament financer, comprovar si el bé s'ha registrat conforme a la seva naturalesa (immobilitzat material, intangible o inversions immobiliàries), si l'empresa ha registrat el traspàs del deute de llarg a curt termini i si s'ha dut a terme la periodificació d'interessos a 31 de desembre, i finalment, si l'empresa disposa de la informació necessària mínima a reflectir en la memòria.

5. Actius Financers

5.1. Definició

Un actiu financer és qualsevol actiu que sigui:

- diners en efectiu,
- un instrument de patrimoni d'una altra empresa (per exemple, accions), o
- un dret contractual a rebre efectiu o un altre actiu financer (per exemple, clients), o a intercanviar actius o passius financers amb tercers en condicions potencialment favorables.

A més, el nou PGC Pimes defineix els derivats financers com aquells instruments financers que compleixen les característiques següents:

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

- No requereix una inversió inicial o bé requereix una inversió inferior a la qual requereixen un altre tipus de contractes en els quals es podria esperar una resposta similar davant canvis en les condicions de mercat.
- Es liquida en una data futura.

Així mateix, aquesta norma és aplicable en el tractament de les transferències d'actius financers, com els descomptes comercials i les operacions de *factoring* (siguin amb recurs o sense recurs).

5.2. Categories valoratives

Serà molt important la classificació dels actius financers a l'efecte de la seva valoració. Per a això, el PGC Pimes defineix les següents categories valoratives.

1. Actius financers a cost amortitzat (ACA).
2. Actius financers mantinguts per negociar (AMN).
3. Actius financers a cost (AFC).

5.2.1. Actius financers a cost amortitzat (ACA)

En aquesta categoria es classificaran generalment els següents actius:

a) Crèdits per operacions comercials: clients i altres deutors comercials; i
b) Altres actius financers a cost amortitzat: són aquells actius financers que, no sent instruments de patrimoni ni derivats, no tenen origen comercial i els cobraments del qual són de quantia determinada o determinable. Per exemple, obligacions i bons, imposicions a termini fix, bestretes i crèdits al personal, les fiances i dipòsits constituïts, els dividends a cobrar i els desemborsaments exigits sobre instruments de patrimoni.

La valoració inicial dels ACA és a cost, és a dir, al valor raonable de la contraprestació lliurada més els costos de transacció que els siguin directament atribuïbles; no obstant això, aquests últims podran registrar-se en el compte de pèrdues i guanys al moment del seu reconeixement inicial.

VALORACIÓ INICIAL DELS ACA
Valor Raonable
=
Preu de la transacció
+
Costos de transacció directament atribuïbles (opcional: es poden registrar en pèrdues i guanys directament)

Excepció a aquesta valoració inicial: els crèdits per operacions comercials amb venciment no superior a un any (per exemple, comptes de clients) i que no tinguin un tipus d'interès contractual, així com les bestretes i crèdits al personal, les fiances, els dividends a cobrar i els desemborsaments exigits sobre instruments de patrimoni, l'import del qual s'espera rebre en el curt termini, es podran valorar pel seu valor nominal quan l'efecte de no actualitzar els fluxos d'efectiu no sigui significatiu.

La valoració posterior (al tancament) dels ACA serà a cost amortitzat. El cost amortitzat d'un instrument financer és l'import al qual inicialment va ser valorat un actiu financer o un passiu financer, menys els reemborsaments de principal que s'haguessin produït, més o menys, segons com pertocarà, la part imputada en el compte de pèrdues i guanys, mitjançant la utilització del mètode del tipus d'interès efectiu, de la diferència entre l'import inicial i el valor de reemborsament en el venciment i, per al cas dels actius financers, menys qualsevol reducció de valor per deteriorament que hagués estat reconeguda, ja sigui directament com una disminució de l'import de l'actiu o mitjançant un compte corrector del seu valor. De forma esquemàtica:

Cost Amortitzat	=	Valor raonable inicial **-** Reemborsaments de principal del préstec **+/-** Part imputada en el compte de pèrdues i guanys de comissions i uns altres costos de transacció a través del ***mètode del tipus d'interès efectiu***

Els interessos generats es comptabilitzaran en el compte de pèrdues i guanys, aplicant el mètode del tipus d'interès efectiu.

Excepció al criteri del cost amortitzat: els actius amb venciment no superior a un any que, es valorin inicialment pel seu valor nominal, continuaran valorant-se per aquest import, tret que s'haguessin deteriorat.

Exemple:

Suposem una empresa que ha venut a crèdit per import de 10.000 euros (tipus de gravamen de l'IVA al 21%). Si s'espera cobrar en un termini inferior a un any, el client es valora a valor nominal:

12.100	***(430) Clients***			
		a		
		(700)	***Vendes de mercaderies***	***10.000***
		a	***Hisenda Pública, IVA***	
		(477)	***Repercutit***	***2.100***

Exemple:

Suposem que l'empresa ha optat per valorar el crèdit a cost amortitzat, i que la data estimada de pagament és el 31 de març del següent any. Suposant que el factor d'actualització es calcula amb un tipus d'interès del 4%:

10.000 / (1+0,04)^3/12= 9.902,42 euros

Pel que l'assentament a realitzar serà:

12.002,42	***(430) Clients***			
		a		
		(700)	***Vendes de mercaderies***	***9.902,42***
		a	***Hisenda Pública, IVA***	
		(477)	***Repercutit***	***2.100,00***

Quan es produeixi el cobrament de l'operació:

12.100,00	***(572) Bancs, c/c***			
		a	***Interessos de***	
		(762)	***crèdits***	***97,58***
		a		
		(430)	***Clients***	***12.002,42***

El **deteriorament de valor dels ACA** (per exemple, les antigues provisions per a insolvències de tràfic) serà calculada almenys al tancament de l'exercici. La pèrdua per deteriorament del valor d'aquests actius financers serà la diferència entre:

- El seu valor en llibres i
- El valor actual dels fluxos d'efectiu futurs que s'estima generaran, descomptats al tipus d'interès efectiu calculat al moment del seu reconeixement inicial.

Exemple:

La Societat RCRCR va prestar a un tercer una suma de 256.417,75 euros en l'any 2016, que figura valorada en balanç a cost amortitzat. El venciment del crèdit serà a través d'un únic pagament el 31 de desembre de 2019 i no generarà gens d'interès. No obstant això, l'empresa rep la notícia que la companyia prestatària només podrà retornar 100.000 euros en la citada data, atès que es troba immersa en situació concursal. El tipus d'interès de mercat se situa en el 5%. Calcular el deteriorament, en el cas que n'hi hagi, a 31 de desembre de 2017.

Per tant, el valor actual dels fluxos d'efectiu del crèdit a recuperar serà:

100.000 / (1+0,05)^2 = 90.702,95 euros

Per això, el deteriorament a 31.12.2017 serà:

256.417,75 – 90.702,95 = 165.714,80 euros

L'assentament per registrar el deteriorament serà (31.12.17):

165.714,80	***(6973) Pèrdues per deteriorament crèdits l/t o Empr.***		
		a (298) Deteriorament de valor de crèdits l/t	***165.714,80***

Per als actius financers a tipus d'interès variable, s'emprarà el tipus d'interès efectiu que correspongui a la data de tancament dels comptes anuals d'acord amb les condicions contractuals. En tot cas, s'haurà d'utilitzar com a substitut del valor actual dels fluxos d'efectiu futurs el valor de cotització de l'actiu, sempre que aquest sigui prou fiable com per considerar-ho representatiu del valor que pogués recuperar l'empresa.

Les correccions valoratives per deteriorament, així com la seva reversió quan l'import d'aquesta pèrdua disminuís per causes relacionades amb un esdeveniment posterior, es reconeixeran com una despesa o un ingrés, respectivament, en el compte de pèrdues i guanys. La reversió del deteriorament tindrà com a límit el valor en llibres del crèdit que estaria reconegut en la data de reversió si no s'hagués registrat el deteriorament del valor.

5.2.2. Actius financers mantinguts per negociar (AMN)

És la segona categoria d'actius financers. Normalment, les PIMES no posseiran actius d'aquesta naturalesa, doncs bàsicament són utilitzats per empreses amb grans carteres d'instruments de patrimoni i deute amb una finalitat merament especulativa.

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

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

- Sigui un instrument financer derivat, sempre que no sigui un contracte de garantia financera ni hagi estat designat com a instrument de cobertura.

Pel que fa a les reclassificacions amb altres categories, l'empresa no podrà reclassificar un actiu financer inclòs inicialment en aquesta categoria a unes altres, excepte quan escaigui qualificar una inversió com a inversió en el patrimoni d'empreses del grup, multi grup o associades (categoria AFC). A més, no es podrà reclassificar cap actiu financer inclòs en les restants categories, a la categoria d'AMN.

Els actius financers mantinguts per negociar es **valoraran inicialment** pel cost, que equivaldrà al valor raonable de la contraprestació lliurada. Els costos de transacció que els siguin directament atribuïbles es reconeixeran en el compte de pèrdues i guanys de l'exercici. Esquemàticament:

Valor Raonable	=	Preu de la transacció (sense incloure els costos de transacció, que s'envien a pèrdues i guanys)

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

Pel que fa a la seva **valoració posterior (al tancament),** els AMN es valoraran pel seu valor raonable, sense deduir els costos de transacció en què es pogués incórrer en la seva alienació.

Els canvis que es produeixin en el valor raonable s'imputaran en el compte de pèrdues i guanys de l'exercici. Esquemàticament:

Valor Raonable	=	**Valor de Cotització** (sense deduir els costos de venda futurs estimats)

Per tant, en cas d'una valoració menor, es comptabilitza directament en el compte 663.*Pèrdues per valoració d'actius i passius financers pel seu valor raonable* i no es comptabilitza correcció per deteriorament en els comptes del subgrup 69. En cas de plusvàlua al tancament de l'exercici, utilitzarem el compte 763. *Beneficis per valoració d'actius i passius financers pel seu valor raonable*. És important ressenyar que aquesta plusvàlua s'integra a la base imposable de l'Impost de societats, encara que no estigui realitzada.

Exemple:

Amb data 30.06.17, l'empresa adquireix accions amb l'objecte d'obtenir una forta plusvàlua a curt termini. Per tant l'empresa les classificarà com a "actius mantinguts per negociar". El preu d'adquisició de les accions ascendeix a 5.000 euros.

5.000,00	***(540) Inversions financ. temporals en instr. de patrimoni***	
	a (572) Bancs c/c	***5.000,00***

Al tancament de l'exercici 2017, el valor de mercat d'aquestes accions puja a 8.000 euros.

Per tant, en funció de la classificació de la cartera anteriorment esmentada, la plusvàlua (8.000 – 5.000 = 3.000) es registrarà en el compte de pèrdues i guanys.

3.000,00	***(540) Inversions financ. temporals en instr. de patrimoni***	
	a (763) Benef. per valoració d'actius i passius valor raonable	***3.000,00***

5.2.3. Actius financers a cost (AFC).

En aquesta categoria es classificaran les inversions en el patrimoni d'empreses del grup, multi grup i associades, tal com aquestes es defineixen en la norma 11a. d'elaboració dels comptes anuals, i els altres instruments de patrimoni tret que a aquests últims els sigui aplicable la normativa disposada per a AMN, vista anteriorment.

Les inversions en els instruments de patrimoni incloses en aquesta categoria es valoraran inicialment al cost, que equivaldrà al valor raonable de la contraprestació lliurada més els costos de transacció que els siguin directament atribuïbles, havent-se d'aplicar, si escau, per a les participacions en empreses del grup, el criteri inclòs a l'apartat 2 de la norma relativa a operacions entre empreses del grup i els criteris per determinar el cost de la combinació, establerts en la norma sobre combinacions de negocis del Pla General de Comptabilitat.[4] Esquemàticament:

Cost	=	Preu de la transacció + costos de transacció directament atribuïbles

Observi's que els AMN no incloïen en la valoració inicial els costos de transacció. No obstant això, pels AFC també en aquest cas formarà part de la valoració inicial l'import dels drets preferents de subscripció i similars que, si escau, s'haguessin adquirit.

[4] De forma més concreta, **en cap cas formaran part del cost les despeses relacionades amb l'emissió dels instruments de patrimoni o dels passius financers lliurats a canvi dels elements patrimonials adquirits,** que es comptabilitzaran d'acord amb el que disposa la norma relativa a instruments financers. Els restants honoraris abonats a assessors legals, o altres professionals que intervinguin en l'operació es comptabilitzaran com una despesa en el compte de pèrdues i guanys. En cap cas s'inclouran en el cost de la combinació les despeses generades internament per aquests conceptes, ni tampoc els incorreguts per l'entitat adquirida relacionats amb la combinació.

Quant a la **valoració posterior (al tancament)** dels AFC, les inversions en instruments de patrimoni inclosos en aquesta categoria es valoraran pel seu cost, menys, si escau, l'import acumulat de les correccions valoratives per deteriorament, que veurem a continuació. Esquemàticament:

Valor Posterior	=	Cost - Correcció per Deteriorament

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

En relació amb el **deteriorament** dels AFC, almenys al tancament de l'exercici, hauran d'efectuar-se les correccions valoratives necessàries sempre que existeixi evidència objectiva que el valor en llibres d'una inversió no serà recuperable.

L'import de la correcció valorativa serà la diferència entre el seu valor en llibres i l'import recuperable:

Correcció per Deteriorament	=	Valor en llibres - Import recuperable

L'import recuperable és l'import més gros entre:

- el seu valor raonable menys els costos de venda, i
- el valor actual dels fluxos d'efectiu futurs derivats de la inversió, calculats, bé mitjançant l'estimació de què s'espera rebre com a conseqüència del repartiment de dividends realitzat per l'empresa participada i de l'alienació o baixa en

comptes de la inversió en la mateixa, bé mitjançant l'estimació de la seva participació en els fluxos d'efectiu que s'espera siguin generats per l'empresa participada, procedents tant de les seves activitats ordinàries com de la seva alienació o baixa en comptes.

Hi ha una altra forma de calcular el deteriorament: excepte millor evidència de l'import recuperable de les inversions en el patrimoni d'empreses del grup, multi grup i associades, en l'estimació del deteriorament d'aquesta classe d'actius es prendrà en consideració el patrimoni net de l'entitat participada corregit per les plusvàlues tàcites existents en la data de la valoració (per exemple, plusvàlues de terrenys i edificis en l'actiu de la participada), que corresponguin a elements identificables en el balanç de la participada.

En les inversions en el patrimoni d'empreses que no siguin del grup, multi grup o associades admeses a cotització, com a substitut del valor actual dels fluxos d'efectiu futurs s'utilitzarà el valor de cotització de l'actiu, sempre que aquest sigui prou fiable com per considerar-lo representatiu del valor que pogués recuperar l'empresa. Tractant-se d'inversions no admeses a cotització, es prendrà en consideració el patrimoni net de l'entitat participada corregit per les plusvàlues tàcites existents en la data de la valoració, que corresponguin a elements identificables en el balanç de la participada.

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

5.3. Altres aspectes a tenir en compte en el tancament de l'exercici en relació amb els actius financers

És molt important definir en quina de les tres categories valoratives s'inclouran els actius financers, ja que en general no podran classificar-se en cap altra. També comprovarem: si l'empresa ha registrat tots els actius financers dels quals és titular, si posseeix físicament els títols o ha obtingut confirmació del dipositari bancari, si s'ha

produït una adequada periodificació dels interessos a favor de l'empresa i si es disposa de la informació necessària per completar la informació dels estats financers en la memòria.

D'altra banda, des del **punt de vista fiscal,** cal dir que amb la Llei 27/2014 de l'Impost de societats, no seran deduïbles les pèrdues per deteriorament dels valors representatius de la participació al capital o en els fons propis d'entitats, ni tampoc les pèrdues per deteriorament en els valors representatius de deute (art. 13.2 b i c LIS).

6. Passius Financers

6.1. Definició

Les normes sobre passius financers en el nou PGC Pimes seran aplicables a:

- Dèbits per operacions comercials: proveïdors i creditors diversos;
- Deutes amb entitats de crèdit;
- Obligacions i altres valors negociables emesos: com ara bons i pagarés;
- Derivats amb valoració desfavorable per a l'empresa: entre ells, futurs, opcions, permutes financeres i compravenda de moneda estrangera a termini;
- Deutes amb característiques especials, i
- Altres passius financers: deutes amb tercers, com ara els préstecs i crèdits financers rebuts de persones o empreses que no siguin entitats de crèdit, inclosos els sorgits en la compra d'actius no corrents, fiances i dipòsits rebuts i desemborsaments exigits per tercers sobre participacions.

Quan un instrument financer es classificarà com a passiu financer? Sempre que suposin per a l'empresa una obligació contractual, directa o indirecta, de lliurar efectiu o un altre actiu financer, o d'intercanviar actius o passius financers amb tercers en condicions potencialment desfavorables.

6.2. Categories valoratives

Els passius financers, a l'efecte de la seva valoració, es classificaran en alguna de les següents categories:

1. Passius financers a cost amortitzat.
2. Passius financers mantinguts per negociar (d'escassa utilització en PIMES).

6.2.1. Passius financers a cost amortitzat (PCA)

En aquesta categoria es classificaran generalment:

- Dèbits per operacions comercials: proveïdors i creditors diversos
- Dèbits per operacions no comercials: són aquells passius financers que, no sent instruments derivats, no tenen origen comercial.

Els PCA es **valoraran inicialment** pel **COST**, que equivaldrà al valor raonable de la contraprestació rebuda ajustat pels costos de transacció que els siguin directament atribuïbles; no obstant això, **aquests últims, així com les comissions financeres que es carreguin a l'empresa quan s'originin els deutes amb tercers, podran registrar-se en el compte de pèrdues i guanys al moment del seu reconeixement inicial** (el que suposa una diferència important amb el PGC Normal, ja que aquest últim obliga a imputar anualment a pèrdues i guanys aquestes comissions en funció del càlcul del tipus d'interès efectiu). Esquemàticament:

Valor Raonable	=	Contraprestació rebuda - Costos de transacció directament atribuïbles (opcional, es poden imputar directament a pèrdues i guanys)

Excepció a aquesta norma: els dèbits per operacions comercials amb venciment no superior a un any i que no tinguin un tipus d'interès contractual (proveïdors), així com les fiances i els desemborsaments exigits per tercers sobre participacions, l'import de les quals s'espera pagar a curt termini, es podran valorar pel seu valor nominal, quan l'efecte de no actualitzar els fluxos d'efectiu no sigui significatiu.

Respecte de la seva valoració posterior, els PCA es valoraran pel seu cost amortitzat. Els interessos generats es comptabilitzaran en el compte de pèrdues i guanys, aplicant el mètode del tipus d'interès efectiu.

Cost Amortitzat	=	Valor Raonable inicial - Reemborsaments de principal del préstec o crèdit +/- Part imputada en el compte de pèrdues i guanys de comissions i altres costos de transacció a través del *mètode del tipus d'interès efectiu*

Excepció: els dèbits amb venciment no superior a un any que, d'acord amb el que es disposa a l'apartat anterior, es valorin inicialment pel seu valor nominal, continuaran valorant-se per aquest import (proveïdors).

Exemple:

Valoració de crèdit comercial a valor nominal i a cost amortitzat.- L'empresa ha adquirit matèria primera per un import de 10.000 euros. La compra és a crèdit i s'ha suportat l'IVA a un tipus de gravamen del 21%. Suposem que l'adquisició es valora a valor nominal, l'assentament a realitzar és el següent:

10.000	***(601) Compra de matèria primera***		
2.100	***(472) Hisenda Pública, IVA Suportat***		
		a (400) Proveïdors	***12.100***

Suposem que l'empresa ha optat per valorar el crèdit a cost amortitzat, i que la data estimada de pagament és a 31 de març del següent any. Suposant que el factor d'actualització es calcula amb un tipus d'interès del 4%:

10.000 / (1+0,04)^2 = 9.902,42 euros

Per això, l'assentament a realitzar serà:

9.902,42	***(601)***	***Compra de matèria primera***		
2.100,00	***(472)***	***Hisenda Pública, IVA Suportat***		
		a (400) Proveïdors	***12.002,42***	

Quan es produeixi el pagament de l'operació:

12.002,42	***(400)***	***Proveïdors***		
97,58	***(662)***	***Interessos de deutes***		
		a (572) Bancs c/c	***12.100,00***	

Exemple:

Valoració inicial i posterior d'un préstec bancari[5].- *Amb data 31.12.X2 a l'empresa ZZZ li ha estat concedit un préstec bancari per un import de 50.000 euros, que s'amortitzarà en 7 pagaments anuals. El tipus d'interès nominal de l'operació és del 5%. Les comissions per formalització del préstec han ascendit a 700 euros.*

El quadre d'amortització del préstec és el següent:

DATA	***CAPITAL PAGAT***	***INTERESSOS PAGATS***	***TOTAL PAGAT***	***CAPITAL PENDENT***
31/12/X3	*6.140,99*	*2.500,00*	*8.640,99*	*43.859,01*
31/12/X4	*6.448,04*	*2.192,95*	*8.640,99*	*37.410,97*
31/12/X5	*6.770,44*	*1.870,55*	*8.640,99*	*30.640,53*
31/12/X6	*7.108,96*	*1.532,03*	*8.640,99*	*23.531,56*

[5] Font: Manuel Rejón (2008): *Manual Práctico del nuevo Plan General de Contabilidad 2008*. Grup Editorial Universitari, Granada.

31/12/X7	*7.464,41*	*1.176,58*	*8.640,99*	*16.067,15*
31/12/X8	*7.837,63*	*803,36*	*8.640,99*	*8.229,52*
31/12/X9	*8.229,52*	*411,48*	*8.640,99*	*0,00*

Per tant, les quotes a pagar són de 8.640,99 euros.

Es demana:

1. Càlcul del tipus d'interès efectiu de l'operació i recalcular el quadre d'amortització en funció d'aquest tipus d'interès al tipus d'interès efectiu.

A 31.12.X2, l'efectiu percebut del préstec és:

50.000	-	*700*	=	*49.300 euros*
(préstec)		*(comissió pagada)*		

El tipus d'interès efectiu (i) resulta de la següent operació:

$$49.300 = \frac{8.640,99}{(1+i)} + \frac{8.640,99}{(1+i)^2} + \frac{8.640,99}{(1+i)^7} = i = 5,390521\%$$

El nou quadre d'amortització, amb una quota d'amortització de 8.640,99 euros i un tipus d'interès efectiu de 5,390521%, sobre la base del qual s'imputaran els interessos generats al compte de pèrdues i guanys, és el següent:

DATA	***CAPITAL PAGAT***	***INTERESSOS PAGATS***	***TOTAL PAGAT***	***CAPITAL PENDENT***
31/12/X3	*5.983,46*	*2.657,53*	*8.640,99*	*43.316,54*
31/12/X4	*6.306,00*	*2.334,99*	*8.640,99*	*37.010,53*
31/12/X5	*6.645,93*	*1.995,06*	*8.640,99*	*30.364,60*
31/12/X6	*7.004,18*	*1.636,81*	*8.640,99*	*23.360,42*
31/12/X7	*7.381,74*	*1.259,25*	*8.640,99*	*15.978,68*
31/12/X8	*7.779,66*	*861,33*	*8.640,99*	*8.199,02*
31/12/X9	*8.199,02*	*441,97*	*8.640,99*	*0,00*

2. Assentament pel reconeixement inicial del préstec concedit. Assentament a 31.12.X2:

49.300,00	***(572) Bancs c/c, euros***		
		a (1700) Préstecs a l.t. d'entitats de crèdit	***43.316,54***
		a (5200) Préstecs a c.t. amb entitats de crèdit	***5.983,46***

3. Comptabilitzar el pagament de la primera quota del préstec i dels interessos generats i vençuts a 31.12.X3:

5.983,46	***(5200) Préstecs a c.t. entitats de crèdit***		
2.657,53	***(6624) Interessos de deutes, altres empreses***		
		a (572) Bancs c/c, euros	***8.640,99***

D'aquesta forma, estem imputant els interessos del préstec al compte de pèrdues i guanys conforme al mètode del tipus d'interès efectiu.

4. Quin és el valor del préstec una vegada pagada la seva primera quota?

Valor inicial	*49.300,00*
Amortització primera quota	*- 5.983,46*
Cost amortitzat a 31.12.X3	***43.316,54***

5. Assentament de reclassificació, a 31.12.X3 del deute de llarg a curt termini pel capital que vencerà en 20X4.

6.306,00	***(1700) Préstecs a c.t. entitats de crèdit***		
		a (5200) Préstecs a c.t. entitats de crèdit	***6.306,00***

Exemple:

Valoració inicial i posterior d'un préstec bancari amb imputació de les comissions financeres al moment del reconeixement inicial.- Basant-nos en l'exemple anterior, el quadre d'amortització del préstec que utilitzarem per a la imputació dels interessos és el següent:

DATA	CAPITAL	INTERESSOS PAGATS	TOTAL PAGAT	CAPITAL PENDENT
31/12/X3	6.140,99	2.500,00	8.640,99	43.859,01
31/12/X4	6.448,04	2.192,95	8.640,99	37.410,97
31/12/X5	6.770,44	1.870,55	8.640,99	30.640,53
31/12/X6	7.108,96	1.532,03	8.640,99	23.531,56
31/12/X7	7.464,41	1.176,58	8.640,99	16.067,15
31/12/X8	7.837,63	803,36	8.640,99	8.229,52
31/12/X9	8.229,52	411,48	8.640,99	0,00

És a dir, no hem procedit al seu recàlcul per trobar el tipus d'interès efectiu. A més, la imputació de les comissions financeres, per import de 700 euros, es farà en 20X2. Per tant, l'assentament que farem al moment de la concessió del préstec serà:

	(572) Bancs c/c,			
49.300,00	euros			
700,00	(669) Altres despeses financeres			
		a (1700)	Préstecs l.t. entitats de crèdit	43.859,01
		a (5200)	Préstecs c.t. entitats de crèdit	6.140,99

Observi's que, a diferència de l'assentament mostrat en l'exemple anterior, hem realitzat una anotació addicional (compte 669), i a més ha variat el capital pendent a llarg i curt termini.

El pagament de la primera quota del préstec i dels interessos generats i vençuts serà el següent (31.12.X3):

6.140,99	(5200) Préstecs c.t. entitats de crèdit		
2.500,00	(6623) Interessos deutes amb ent. de crédit		
		a (572) Bancs c/c, euros	8.640,99

6.2.2. Passius financers mantinguts per negociar (PMN)

Es considera que un passiu financer es té per negociar quan sigui un instrument financer derivat segons es defineix en la norma sobre actius financers, sempre que no sigui un contracte de garantia financera ni hagi estat designat com a instrument de cobertura, segons es defineixen a l'apartat 2.2.b) de la norma relativa a actius financers.

En cap cas l'empresa no podrà reclassificar un passiu financer inclòs inicialment en aquesta categoria a la de passius financers a cost amortitzat, ni viceversa.

Valoració inicial i posterior de PMN:

En la valoració dels passius financers inclosos en aquesta categoria s'aplicaran els criteris assenyalats per a AMN.

6.3. Altres aspectes a comprovar en el tancament en relació amb els passius financers

En primer lloc, comprovarem si els passius han estat adequadament registrats en la seva categoria valorativa adequada. A més es comprovarà: si s'ha diferenciat entre deute a curt i llarg termini; si s'han periodificat els interessos al tancament de l'exercici; si s'han conciliat els saldos de proveïdors (si més no dels més importants); i si es disposa d'informació suficient per completar la memòria.

7. Instruments de Patrimoni (Capital social i accions pròpies)

7.1. Definició

Un instrument de patrimoni és qualsevol negoci jurídic que evidencia, o reflecteix, una participació residual en els actius de l'empresa que els emet una vegada deduïts tots els seus passius.

En el cas que l'empresa realitzi qualsevol tipus de transacció amb els seus propis instruments de patrimoni, l'import d'aquests instruments es registrarà en el patrimoni net, com una variació dels fons propis, i en cap cas no podran ser reconeguts com a actius financers de l'empresa ni es registrarà cap resultat en el compte de pèrdues i guanys.

Exemple:

Emissió de capital social.- Amb data 31.08.15, la Societat va ampliar capital per import de 100.000 euros. Els socis subscriuen la totalitat del capital emès, i desemborsen en l'acte el mínim exigit per la legislació mercantil (el 25%). Les aportacions seran dineràries íntegrament.

A l'emissió del capital social:

100.000	***(190) Accions o participacions emeses***		
	a (194) Capital emès pendent d'inscripció		***100.000***

Per la subscripció del capital social escripturat:

75.000	***(103) Socis per desemborsaments no exigits***		
25.000	***(572) Bancs c/c***		
	a (190) Accions o participacions emeses		***100.000***

Amb data 30.10.15, el capital s'inscriu en el Registre Mercantil:

100.000	***(194) Capital emès pendent d'inscripció***		
	a (100) Capital social		***100.000***

Les despeses derivades d'aquestes transaccions, incloses les despeses d'emissió d'aquests instruments, com ara honoraris de lletrats, notaris, i registradors; impressió de memòries, butlletins i títols; tributs; publicitat; comissions i altres despeses de col·locació, es registraran directament contra el patrimoni net com a menors reserves.

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

Exemple:

Despeses derivades d'ampliació de capital.- Suposem que les despeses de Registre Mercantil, Notaria i uns altres han ascendit a 1.000 euros. Si el tipus de gravamen és del 25% i en la liquidació definitiva de l'impost surt un import a pagar superior a 250 euros, el registre comptable serà el següent:

750,00	***(113) Reserves voluntàries***		
250,00	***(572) H.P. creditora per Impost sobre Societats***		
		a (572) Bancs c/c	***1.000,00***

7.2. Altres aspectes a comprovar al tancament de l'exercici en relació amb els fons propis

Es revisaran els acords adoptats per la Junta General i el Consell d'Administració, per obtenir informació sobre ampliacions i reduccions de capital, distribució de resultats i altres informacions que tinguin una incidència significativa en la informació a reflectir en la memòria. També s'ha de considerar que les reserves dotades estan subjectes a les restriccions mínimes exigides per la legislació mercantil (per exemple, reserva legal i reserva per capital amortitzat) i si l'empresa no es troba en un desequilibri patrimonial.

8. Existències

8.1. Valoració inicial

Els béns i serveis compresos en les existències es valoraran pel seu COST (preu d'adquisició o cost de producció). Els impostos indirectes que graven les existències (per exemple, l'IVA Suportat) només s'inclouran en el preu d'adquisició o cost de producció quan no siguin recuperables directament de la Hisenda Pública (el cas de l'IVA Suportat no deduïble).

Una qüestió que no hem de passar per alt és la **obligatorietat** que les existències que necessitin un període de temps superior a un any per estar en condicions de ser venudes, incloure com a major cost les despeses financeres.

8.2. Definició del preu d'adquisició

El preu d'adquisició inclou:

- L'import facturat pel venedor després de deduir qualsevol descompte, rebaixa en el preu o altres partides similars,
- Els interessos incorporats al nominal dels dèbits,
- S'afegiran totes les despeses addicionals que es produeixin fins que els béns estiguin situats per a la seva venda, com ara transports, aranzels de duanes, assegurances i uns altres directament atribuïbles a l'adquisició de les existències.

No obstant l'anterior, podran incloure's els interessos incorporats als dèbits amb venciment no superior a un any que no tinguin un tipus d'interès contractual, quan l'efecte de no actualitzar els fluxos d'efectiu no sigui significatiu.

8.3. Definició de cost de producció

El cost de producció es determinarà afegint al preu d'adquisició de les matèries primeres i altres matèries consumibles, els costos directament imputables al producte (per exemple, la mà d'obra), a més de la part que raonablement correspongui dels costos indirectament imputables als productes que es tracti.

Exemple:

Valoració d'existències en una empresa industrial.- La Societat RCRCR es dedica a la fabricació de mobles de cuina. El cost de producció de les cuines en fase de fabricació al tancament de l'exercici 2017 té el detall següent:

- *Matèria primera: 60.000 euros.*
- *Mà d'obra: 30.000 euros.*
- *Costos indirectes de fabricació: 10.000 euros.*

Com podem veure, el cost de producció final és de 100.000 euros. Suposem que les existències inicials del 2017 eren de 80.000 euros. Per tant, anem primer a donar de baixa les existències inicials:

80.000	***(710) Variació d'existències de prod. en curs***		
	a (330) Productes en curs A		***80.000***

Per a posteriorment comptabilitzar les existències finals de productes en curs en 2017:

	a (710) Variació d'existències de prod. en curs		
100.000	***(330) Productes en curs A***	***100.000***	

8.4. Mètodes d'assignació de valor

Quan es tracti d'assignar valor a béns concrets que formen part d'un inventari de béns intercanviables entre si, s'adoptarà amb caràcter general el mètode del preu mitjà ponderat. També es podran adoptar el mètode FIFO. Sempre s'utilitzarà un únic mètode d'assignació de valor per a totes les existències que tinguin una naturalesa i ús similars. No es podran utilitzar mètodes com el LIFO o el NIFO.

Quan es tracti de béns no intercanviables entre si o béns produïts i segregats per a un projecte específic, el valor s'assignarà identificant el preu o els costos específicament imputables a cada bé individualment considerat.

8.5. Cost de les existències en la prestació de serveis

Aquest apartat afecta principalment a les empreses dedicades a la prestació de serveis (per exemple, inclòs un petit despatx d'advocats), sobretot en aquelles que tinguin dificultat de valorar el grau d'execució dels projectes.

Els criteris indicats als apartats precedents resultaran aplicables per determinar el cost de les existències dels serveis. En concret, les existències inclouran el cost de producció dels serveis, en tant no s'hagi reconegut, encara, l'ingrés corresponent per prestació de serveis conforme a l'establert en la norma relativa a ingressos per vendes i prestació de serveis.

Exemple:

Costos d'existències de prestacions de serveis.- L'empresa consultora BBB ha contractat la realització d'un treball d'implantació de sistemes d'informació per import de 100.000 euros. El treball a realitzar es durà a terme entre el 01.07.17 i el 30.06.18. Suposem que, de conformitat amb la norma de registre i valoració d'ingressos per prestació de serveis, no es compleixen els requisits per comptabilitzar els ingressos (el resultat de la transacció no es pot estimar amb fiabilitat).

Els costos directes i indirectes derivats de la realització del treball a 31.12.17 ascendeixen a 25.000 euros. Per tant, la comptabilització d'existències al tancament de l'exercici 2017 es durà a terme de la forma següent:

25.000	***(33X) Existències de serveis en curs***		
	a (71X) Variació d'existències serveis en curs		***25.000***

En cas contrari, és a dir, que el resultat de l'estimació pot estimar-se amb fiabilitat (donat un determinat percentatge de realització del servei en la data de tancament de l'exercici), no es registraran existències de prestacions de serveis al tancament de l'exercici, encara que sí els ingressos estimats. Si els ingressos estimats al tancament de l'exercici fossin de 40.000 euros, l'assentament és:

40.000	***(4309) Clients, factures pend. de formalitzar***		
	a (705) Prestacions de serveis		***40.000***

Observi's l'impacte quantitatiu i qualitatiu que tindrà en el compte de pèrdues i guanys i, per tant, a la base imposable de l'Impost sobre Beneficis, el fet d'adoptar un o un altre criteri.

8.6. Valoració posterior de les existències

Quan el valor net realitzable de les existències sigui inferior al seu preu d'adquisició o al seu cost de producció, s'efectuaran les oportunes correccions valoratives reconeixent-les com una despesa en el compte de pèrdues i guanys. El valor net realitzable de forma esquemàtica el mostrarem a continuació:

Valor Net Realitzable	=	Preu estimat de venda - Costos de venda - Costos estimats de finalització de producció, construcció o fabricació

En el cas de les matèries primeres i altres matèries consumibles en el procés de producció, no es realitzarà correcció valorativa sempre que s'esperi que els productes acabats als quals s'incorporin siguin venuts per sobre del cost; però si es fes, es prendrà com a referència el preu de reposició.

Addicionalment, els béns o serveis que haguessin estat objecte d'un contracte de venda o de prestació de serveis en ferm el compliment del qual hagi de tenir lloc posteriorment, no seran objecte de la correcció valorativa, a condició que el preu de venda estipulat en el contracte esmentat cobreixi, com a mínim, el cost de tals béns o serveis, més tots els costos pendents de realitzar que calguin per a l'execució del contracte.

Preu de venda en contracte	≥	Preu d'adquisició materials/serveis + Costos pendents de realitzar per executar el contracte

Si les circumstàncies que van causar la correcció del valor de les existències haguessin deixat d'existir, l'import de la correcció serà objecte de reversió reconeixent-lo com un ingrés en el compte de pèrdues i guanys.

8.7. Altres aspectes a considerar en el tancament en relació amb les existències

S'haurà de comprovar si s'han inclòs totes les existències propietat de l'empresa, doncs és possible que hi hagi existències propietat de l'empresa en altres entitats, així com béns en les dependències de l'empresa que no són propietat de l'empresa. A més, es comprovarà: si ha registrat adequadament la variació d'existències i conforme a la seva naturalesa (valoració d'existències de mercaderies i valoració d'existències de productes acabats); si s'ha registrat la correcció per deteriorament en aquells productes de lent moviment i uns altres efectivament deteriorats i s'ha inclòs en la memòria la informació requerida.

D'especial importància és la Resolució de 14 d'abril de 2015, de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, per la qual s'estableixen criteris per a la determinació del cost de producció **(d'ara endavant RICAC-CP).**

L'entrada en vigor de la RICAC-CP es va produir amb data 1 de gener de 2015, sense efectes retroactius, en la formulació dels comptes anuals individuals i consolidats.

Aquesta resolució s'aplica a **existències i immobilitzat**.

Alguns aspectes interessants d'aquesta norma són els següents:

-En despeses financeres, s'activaran els corresponents al finançament específic i hi ha un procés de càlcul específic respecte al finançament genèric (dins del qual, no es consideren els fons propis).

-No formaran part del cost de producció els costos de subactivitat que corresponguin a costos indirectes.

-Respecte del principi d'uniformitat, s'han de respectar els criteris d'imputació dels costos indirectes adoptats en anys anteriors, llevat que hi hagi circumstàncies que exigeixin la seva modificació.

-Les despeses de proves o assajos disminuïts en els possibles ingressos generats per l'actiu suposaran un major cost de producció, sempre que s'incorrin en condicions de funcionament.

-L'amortització de l'immobilitzat usat en la producció no es veurà reduïda en l'import que resulti de la imputació de subvencions obtingudes per adquirir l'immobilitzat.

-Les despeses de recerca comptabilitzades com a despeses del període: no formaran part del cost de producció (excepció: en una interpretació més laxa, es permet la imputació de l'amortització de despeses de recerca).

-Ingressos d'indemnitzacions per sinistres: no es deduiran del cost de producció. Es comptabilitzen com a ingressos del període (paral·lelament a les pèrdues per deteriorament).

-Despeses de comercialització i despeses de venda: no formen part del cost de producció.

-Despeses postvenda (per devolucions de vendes, garanties de reparació, revisions i altres conceptes anàlegs): no formaran part del cost de producció.

-Despeses generals d'administració: no formaran part del cost de producció, excepte els específics relacionats amb la construcció o fabricació del producte.

-Despeses d'emmagatzematge: tret que siguin necessaris en el procés productiu, tampoc no es qualificaran com a cost del producte.

9. Moneda Estrangera

9.1. Definició

Una transacció en moneda estrangera és aquella l'import de la qual es denomina o exigeix la seva liquidació en una moneda diferent de l'euro.

A l'efecte de les normes sobre moneda estrangera, els elements patrimonials es diferenciaran, segons la seva consideració, en:

a) Partides monetàries: són l'efectiu, així com els actius i passius que vagin a rebre's o a pagar amb una quantitat determinada o determinable d'unitats monetàries. S'inclouen, entre uns altres, els préstecs i altres partides a cobrar, els dèbits i altres partides a pagar i les inversions en valors representatius de deute (obligacions i bons), que compleixin els requisits anteriors.

b) Partides no monetàries: són els actius i passius que no es considerin partides monetàries, és a dir, que vagin a rebre's o a pagar amb una quantitat no determinada ni determinable d'unitats monetàries. S'inclouen, entre uns altres, els immobilitzats materials, inversions immobiliàries, immobilitzats intangibles, les existències, les inversions en el patrimoni d'altres empreses que compleixin els requisits anteriors, així com les bestretes a compte de compres o vendes.

9.2. Valoració inicial

Tota transacció en moneda estrangera es convertirà a l'euro, mitjançant l'aplicació a l'import en moneda estrangera, del tipus de canvi de comptat, és a dir, del tipus de canvi utilitzat en les transaccions amb lliurament immediat, entre ambdues monedes, en la data de la transacció, entesa com aquella en la qual es compleixin els requisits per al seu reconeixement. Exemple de l'assentament de vendes en moneda estrangera:

(4304) Clients, moneda estrangera

a (700) Venda de mercaderies

No obstant això, es podrà utilitzar un tipus de canvi mitjà del període (com a màxim mensual, utilitzant una mitjana aritmètica) per a totes les transaccions que tinguin lloc durant aquest interval, en cadascuna de les classes de moneda estrangera en què aquestes s'hagin realitzat, tret que aquest tipus hagi sofert variacions significatives durant l'interval de temps considerat.

9.3. Valoració posterior (al tancament de l'exercici) de partides monetàries

Al tancament de l'exercici es valoraran aplicant el tipus de canvi de tancament, entès com el tipus de canvi mitjà de comptat, existent en aquesta data.
Les diferències de canvi, tan positives com a negatives, que s'originin en aquest procés, així com les que es produeixin en liquidar aquests elements patrimonials, es reconeixeran en el compte de pèrdues i guanys de l'exercici en el qual sorgeixin.

9.4. Valoració posterior (al tancament de l'exercici) de partides no monetàries valorades a cost històric

Es valoraran aplicant el tipus de canvi de la data de la transacció, per tant, no es calculen diferències positives ni negatives.

Quan un actiu d'aquest tipus s'amortitzi, les dotacions a l'amortització es calcularan sobre l'import en euros i s'aplicarà el tipus de canvi de la data en què va ser registrat inicialment.

La valoració així obtinguda no podrà excedir, en cada tancament posterior, de l'import recuperable en aquest moment, i s'aplicarà a aquest valor, si calgués, el tipus de canvi de tancament; és a dir, de la data a la qual es refereixen els comptes anuals.

En el cas d'actius financers valorats a cost (AFC), quan s'hagi de determinar el patrimoni net corregit, d'una empresa participada, si escau, per les plusvàlues tàcites existents en la data de valoració, s'aplicarà el tipus de canvi de tancament al patrimoni net i a les plusvàlues tàcites existents a aquesta data.

9.5. Valoració posterior (al tancament de l'exercici) de partides no monetàries valorades a valor raonable

Es valoraran aplicant el tipus de canvi de la data de determinació del valor raonable, registrant-se en el resultat de l'exercici qualsevol diferència de canvi inclosa en les pèrdues o guanys derivades de canvis en la valoració.

10. Ingressos per Vendes i Prestacions de Serveis

10.1. Valoració

Els ingressos procedents de la venda de béns i de la prestació de serveis es valoraran pel valor raonable de la contrapartida, rebuda o per rebre, derivada dels mateixos, que, excepte evidència en contrari, serà el preu acordat per a aquests béns o serveis, deduït:

- l'import de qualsevol descompte, rebaixa en el preu o altres partides similars que l'empresa pugui concedir, i
- els interessos incorporats al nominal dels crèdits.

No obstant això, podran incloure's els interessos incorporats als crèdits comercials amb venciment no superior a un any que no tinguin un tipus d'interès contractual, quan l'efecte de no actualitzar els fluxos d'efectiu no sigui significatiu.

Exemple:

Registre comptable d'una venda.- Amb data 15.03.16, l'empresa RCRCR ven mercaderies a un client per import de 50.000 u.m. D'aquest import, l'empresa cobra un 50% al comptat i aplica un descompte comercial en factura del 5% sobre l'import total de la venda. La quantitat pendent es cobrarà el 15.09.16 i s'aplica un tipus d'interès del 4% sobre l'import pendent de pagament (no considerarem impostos indirectes).

Valorem en primer lloc la venda de béns:

Preu acordat	*50.000*
Descompte comercial (5% sobre 50.000)	*- 2.500*
*Interessos incorporats al nominal (4% * (6 mesos/12 mesos) * 50.000*0,5)*	*500*
Valor raonable de la venda	***48.000***

Pel que comptabilitzarem de la següent forma:

23.000	***(430) Clients***		
25.000	***(572) Bancs, c/c***		
		a (700) Vendes de mercaderies	***48.000***

10.2. Conceptes no considerats ingressos

Els impostos que graven les operacions de venda de béns i prestació de serveis que l'empresa ha de repercutir a tercers (per exemple, l'IVA Repercutit), així com les quantitats rebudes per compte de tercers, no formaran part dels ingressos. Tampoc es reconeixerà cap ingrés per la permuta de béns o serveis, per operacions de tràfic, de similar naturalesa i valor.

10.3. Diferenciació d'ingressos per tipus d'operacions

Amb la finalitat de comptabilitzar els ingressos atenent el fons econòmic de les operacions, pot ocórrer que els components identificables d'una mateixa transacció

s'hagin de reconèixer aplicant criteris diversos, com una venda de béns i els serveis annexos; a la inversa, transaccions diferents però lligades entre si es tractaran comptablement de forma conjunta.

Per exemple, una empresa distribuïdora de programari pot incloure, en una mateixa factura, ingressos per venda de programes i serveis de formació per la implantació dels mateixos. Reconeixerà en aquest cas els ingressos per separat: en el compte 700. Venda de mercaderies i en el compte 705. Prestacions de serveis.

10.4. Deteriorament de crèdits comercials

De cara al tancament, quan existeixin dubtes relatius al cobrament d'un import prèviament reconegut com a ingressos per venda o prestació de serveis, la quantitat el cobrament de la qual s'estimi com a improbable es registrarà com una despesa per correcció de valor per deteriorament i no com un menor ingrés.

Exemple:

Clients de dubtós cobrament.- Al tancament de l'exercici 2017 l'empresa analitza la seva morositat i observa que hi ha nous clients de dubtós cobrament per import de 20.000 euros. Per la classificació dels clients de dubtós cobrament:

20.000,00	***(436) Clients de dubtós cobrament***		
		a (430) Clients	***20.000,00***

Pel reconeixement de la correcció per deteriorament per operacions comercials:

20.000,00	***(694) Pèrdues per deteriorament de crèdits comercials***		
	a (490) Deteriorament de valor de crèdits per operacions comercials		***20.000,00***

Des del punt de vista fiscal, perquè la despesa comptabilitzada per la dotació de la pèrdua per insolvències derivades de crèdits tingui la consideració de fiscalment deduïble cal que concorri alguna d'aquestes circumstàncies:

- Transcurs de *sis mesos* des del venciment de l'obligació.
- Declaració de concurs del deutor.
- El deutor estigui processat pel delicte d'aixec de béns.
- Reclamació judicial de les obligacions, o bé que siguin objecte de litigi judicial o procediment arbitral de la solució del qual depengui el seu cobrament.

No obstant això, no seran deduïbles les pèrdues respecte dels crèdits que a continuació s'exposen – tret que siguin objecte de procediment arbitral o judicial que versi sobre la seva existència o quantia:

- Els deguts o ratificats per entitats de dret públic.
- Els ratificats per entitats de crèdit o societats de garantia recíproca.
- Els garantits mitjançant drets reals, pacte de reserva de domini i dret de retenció, excepte en els casos de pèrdua o enviliment de la garantia.
- Els garantits mitjançant un contracte d'assegurança de crèdit o caució.
- Els que hagin estat objecte de renovació o pròrroga expressa.

No seran deduïbles les pèrdues basades en estimacions globals del risc d'insolvències de clients i deutors, si bé l'article 104 LIS 27/2014 –aplicable a empreses de reduïda dimensió– diu que serà deduïble la pèrdua per deteriorament dels crèdits per a la cobertura del risc derivat de les possibles insolvències fins al límit de l'1% sobre els deutors existents a la conclusió del període impositiu.

10.5. Condicions per al reconeixement d'ingressos per vendes

Només es comptabilitzaran els ingressos procedents de la venda de béns quan es compleixin les següents condicions:

- L'empresa ha transferit al comprador els riscos i beneficis significatius inherents a la propietat dels béns, amb independència de la seva transmissió jurídica. Es presumirà que no s'ha produït la citada transferència, quan el comprador posseeixi el dret de vendre els béns a l'empresa i aquesta l'obligació de

recomprar-los, pel preu de venda inicial més la rendibilitat normal que obtindria un prestador.

- L'empresa no manté la gestió corrent dels béns venuts, en un grau associat normalment amb la seva propietat, ni reté el control efectiu dels mateixos.
- L'import dels ingressos pot valorar-se amb fiabilitat.
- És probable que l'empresa rebi els beneficis o rendiments econòmics derivats de la transacció, i
- Els costos incorreguts o a incórrer en la transacció poden ser valorats amb fiabilitat.

10.6. Condicions per al reconeixement d'ingressos per prestació de serveis

Els ingressos per prestació de serveis es reconeixeran quan el resultat de la transacció pugui ser estimat amb fiabilitat, en funció del percentatge de realització del servei en la data de tancament de l'exercici, per a això s'han de complir les condicions següents:

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

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

11. Provisions i Contingències

11.1. Comptabilització de les provisions

L'empresa reconeixerà com a provisions els passius que resultin indeterminats respecte al seu import o a la data en què es cancel·laran. Per exemple, una provisió per un judici per import de 40.000 euros, podem tenir la certesa de la seva quantia però no sobre la data en què s'haurà d'afrontar el pagament, i viceversa, o és possible que no tinguem certesa de la quantitat ni de la data.

A més, les provisions poden venir determinades per una disposició legal, contractual o per una obligació implícita o tàcita.

Les provisions es registraran en els comptes del subgrup 14 o en el compte 529 –en funció de si són a llarg termini o a curt termini, respectivament–. En cas de provisions per a operacions comercials, el PGC Pimes disposa el compte 499.

11.2. Valoració de les provisions

Al tancament de l'exercici, es valoraran pel *valor actual de la millor estimació possible* de l'import necessari per cancel·lar o transferir a un tercer l'obligació, registrant-se els ajustaments que sorgeixin per l'actualització de la provisió com una despesa financera conformi es vagin reportant. Quan es tracti de provisions amb venciment inferior o igual a un any, i l'efecte financer no sigui significatiu, no caldrà dur a terme cap tipus de descompte.

Exemple:

Comptabilització d'una provisió.- La Societat RCRCR, dedicada a la construcció de vaixells, durà a terme una reestructuració de la seva activitat d'aquí a 3 anys. En conseqüència, al tancament de l'exercici 2017 ha estimat que els costos de reestructuració de l'activitat seran de 40.000 euros, entre despeses de personal i serveis exteriors, principalment.

Suposant que el tipus de descompte és del 5%, el valor actual de l'import estimat de l'obligació al tancament de l'exercici 2017 és:

Valor actual a 31.12.17 = 40.000 / (1+0,05)^3 = 34.554 euros

I es comptabilitza de la següent forma:

34.554	***(62X) Serveis exteriors***		
	(64X) Despeses de personal		
		a (146) Provisió per a reestructuracions	***34.554***

Valor actual a 31.12.18:

40.000 / (1+0,05)^2 = 36.281 euros

Pel que els ajustaments per actualització els durem a despeses financeres pel següent import:

36.281 – 34.554 = 1.727 euros

Registre comptable a 31.12.18:

1.727	***(660) Despeses financeres per actualitz. provisions***		
		a (146) Provisió per a reestructuracions	***1.727***

11.3. Fiscalitat de les provisions

L'article 14 de la LIS 27/2014 diu al seu apartat primer que no seran deduïbles les següents despeses:

- Les derivades d'obligacions implícites o tàcites.

- Les relatives a retribucions a llarg termini al personal sota determinats suposats
- Les concernents als costos de compliment de contractes que excedeixin als beneficis econòmics que s'esperen rebre dels mateixos.
- Les derivades de reestructuracions, excepte si es refereixen a obligacions legals o contractuals i no merament tàcites.
- Les relatives al risc de devolucions de vendes.
- Les de personal que es corresponguin amb pagaments basats en instruments de patrimoni (*stock options*), utilitzats com a fórmula de retribució als empleats, i es satisfan en efectiu.

En relació amb les **provisions mediambientals**, seran deduïbles quan es corresponguin a un pla formulat pel subjecte passiu i acceptat per l'Administració tributària. Reglamentàriament s'establirà el procediment per a la resolució dels plans que es formulin.

Respecte de les provisions per garanties de reparació i revisió, seran deduïbles fins a l'import necessari per determinar un saldo de la provisió no superior al resultat d'aplicar a les vendes amb garanties vives a la conclusió del període impositiu el percentatge determinat per la proporció en què s'haguessin trobat les despeses realitzades per fer front a les garanties hagudes en el període impositiu i en els dos anteriors en relació a les vendes amb garanties realitzades en aquests períodes impositius. Això també s'aplicarà a les dotacions per a la cobertura de despeses accessòries per devolucions de vendes. Les entitats de nova creació també podran deduir les dotacions per reparació i revisió, mitjançant la fixació del percentatge referit en aquest respecte de les despeses i vendes realitzats en els períodes impositius que haguessin transcorregut.

11.4. Contingències

El PGC Pimes no dóna una definició clara de les contingències, i es limita a dir que en la memòria dels comptes anuals s'haurà d'informar sobre les contingències que tingui l'empresa relacionades amb obligacions diferents de les esmentades en el paràgraf anterior.

Però, quin és el motiu que ens duu a expressar únicament en la memòria informació sobre els passius contingents? Per a això hem de recórrer a la *NIC 37 Provisions i contingències*[6], que mostra clarament la diferència entre provisions i contingències:

- **Provisions:** que ja han estat objecte de reconeixement com a passius (suposant que la seva quantia hagi pogut ser estimada de forma fiable) perquè representen obligacions presents i és probable que per satisfer-les l'empresa hagi de desprendre's de recursos que incorporin beneficis econòmics; i
- **Passius contingents:** els quals no han estat objecte de reconeixement com a passius perquè són:
  (i) Obligacions possibles, en la mesura que encara s'ha de confirmar si l'empresa té una obligació present que pot suposar una sortida de recursos que incorporin beneficis econòmics; o bé
  (ii) Obligacions presents que no compleixen els criteris de reconeixement (ja sigui perquè no és probable que per a la seva cancel·lació es produeixi una sortida de recursos que incorporen beneficis econòmics, ja sigui perquè no es pot fer una estimació suficientment fiable de la quantia de l'obligació).

12. Subvencions, donacions i llegats rebuts

12.1. Comptabilització

Les subvencions, donacions i llegats no reintegrables es comptabilitzaran inicialment, amb caràcter general, com a ingressos directament imputats al patrimoni net (comptes 130 a 132) i es reconeixeran en el compte de pèrdues i guanys com a ingressos sobre una base sistemàtica i racional de forma correlacionada amb les despeses derivades de la subvenció, donació o llegat.

Quant a la seva **valoració**, les subvencions, donacions i llegats:

- de caràcter monetari, es valoraran pel valor raonable de l'import concedit (és a dir, l'import cobrat més la quantitat pendent de cobrament), i

[6] Recordem que les NIC/NIIF són les normes de referència en les quals es basa el PGC i el PGC Pimes.

- de caràcter no monetari o en espècie, es valoraran pel valor raonable del bé rebut, referenciats tots dos valors al moment del seu reconeixement.

Molt important: quan comptabilitzem les subvencions de capital hem de tenir en compte l'efecte impositiu, com veurem en l'exemple exposat a continuació, de conformitat amb les normes de registre i valoració de l'impost sobre beneficis, que estudiarem més endavant.

Exemple:

Comptabilització d'una subvenció de capital.- Suposem que l'1 de gener de 2016, l'empresa TTT la Societat percep una subvenció de 600.000 euros, dels quals la meitat queda pendent de cobrament. Amb aquesta aportació, es finança una complexa instal·lació tècnica l'amortització anual de la qual és del 33,33%.

A la concessió de la subvenció:

300.000	***(4708) H.P. deutora subvencions concedides***		
300.000	***(572) Bancs c/c***		
		a (130) Subvencions oficials de capital	***600.000***

Càlcul del passiu per impost diferit (tipus de gravamen del 25%):

*600.000 * 25% = 150.000 euros*

150.000	***(130) Subvencions oficials de capital***		
		a (479) Passius per diferències temporànies imposables	***150.000***

Al tancament de l'exercici 2017, s'hauran de transferir al resultat de l'exercici subvencions de capital per import de:

*600.000 * 33,33% = 200.000 euros*

200.000	***(130) Transferències de subvencions oficials de capital***		
	a (746) Subvenciones, donacions i llegats de capital transferits al resultat de l'exercici		***200.000***

Reversió de la part proporcional del passiu per l'impost diferit registrat inicialment:

*200.000 * 25% = 50.000 euros*

50.000	***(479) Passius por diferències temporànies imposables***		
	a (130) Subvencions oficials de capital		***50.000***

12.2. Condició de no reintegrabilitat

Les subvencions, donacions i llegats que tinguin caràcter de reintegrables es registraran com a passius de l'empresa fins que adquireixin la condició de no reintegrables, en els comptes 172 i 522, si són a llarg o curt termini, respectivament.

Considerarem que una subvenció és no reintegrable quan existeixi un acord individualitzat de concessió de la subvenció, donació o llegat a favor de l'empresa, s'hagin complert les condicions establertes per a la seva concessió i no existeixin dubtes raonables sobre la recepció de la subvenció, donació o llegat.

12.3. Subvencions, donacions i llegats atorgats per socis o propietaris

Aquest tipus d'aportacions no constituiran ingressos, havent-se de registrar directament en els fons propis, independentment del tipus de subvenció, donació o llegat que es tracti (en el compte *118. Aportacions de socis o propietaris*). La valoració és igual que en les subvencions oficials de capital.

No obstant això, en el cas d'empreses pertanyents al sector públic que rebin subvencions, donacions o llegats de l'entitat pública dominant per finançar la realització d'activitats d'interès públic o general, la comptabilització d'aquestes ajudes públiques s'efectuarà d'acord amb els criteris establerts per a les subvencions oficials de capital.

12.4. Altres aspectes a considerar en el tancament en relació amb les subvencions

Hem de recalcar que les subvencions de capital han de ser traspassades al resultat de l'exercici, prenent en consideració el seu efecte impositiu. A més, s'haurà de comprovar si es compleix el requisit de no reintegrabilitat i si es disposa de la informació necessària requerida per la memòria.

13. Negocis conjunts (UTEs i Comunitats de béns)

13.1. Definició

Un negoci conjunt és una activitat econòmica controlada conjuntament per dues o més persones físiques o jurídiques.

Per control conjunt entenem que és un acord estatutari o contractual en virtut del qual dues o més persones, que seran denominades «partícips», convenen compartir el poder de dirigir les polítiques financera i d'explotació sobre una activitat econòmica amb la finalitat d'obtenir beneficis econòmics, de tal manera que les decisions estratègiques, tant financeres com d'explotació, relatives a l'activitat requereixin el consentiment unànime de tots els partícips.

13.2. Categories de negocis conjunts

- Negocis conjunts que no es manifesten a través de la constitució d'una empresa ni l'establiment d'una estructura financera independent dels partícips, com són les unions temporals d'empreses (UTE) i les comunitats de béns (CB), i entre les quals es distingeixen:
    a) Explotacions controlades de forma conjunta: activitats que impliquen l'ús d'actius i altres recursos propietat dels partícips.
    b) Actius controlats de forma conjunta: actius que són propietat o estan controlats conjuntament pels partícips.

- Negocis conjunts que es manifesten a través de la constitució d'una persona jurídica independent o empreses controlades de forma conjunta.

13.3. Explotacions i actius controlats de forma conjunta

Integració de partides en el balanç de situació.- El partícip en una explotació o en actius controlats de forma conjunta registrarà *al tancament de l'exercici* en el seu balanç la part proporcional que li correspongui, en funció del seu percentatge de participació, dels actius controlats conjuntament i dels passius incorreguts conjuntament, així com els actius afectes a l'explotació conjunta que estiguin sota el seu control i els passius incorreguts com a conseqüència del negoci conjunt.

Integració de partides en el compte de pèrdues i guanys.- Així mateix reconeixerà *al tancament de l'exercici* en el seu compte de pèrdues i guanys la part que li correspongui dels ingressos generats i de les despeses incorregudes pel negoci conjunt, així com les despeses incorregudes en relació amb la seva participació en el negoci conjunt.

Integració de partides en l'estat de canvis en el patrimoni net.- En l'estat de canvis en el patrimoni net i, si voluntàriament ho presentés, en l'estat de fluxos d'efectiu del partícip estarà integrada igualment la part proporcional dels imports de les partides del negoci conjunt que li correspongui en funció del percentatge de participació establert en els acords aconseguits.

Eliminacions.- S'hauran d'eliminar els resultats no realitzats que poguessin existir per transaccions entre el partícip i el negoci conjunt, en proporció a la participació que correspongui a aquell. També seran objecte d'eliminació els imports d'actius, passius, ingressos, despeses i fluxos d'efectiu recíprocs.

Elaboració d'estats financers per part del negoci conjunt.- Si el negoci conjunt elabora estats financers a l'efecte del control de la seva gestió, es podrà operar integrant els mateixos en els comptes anuals individuals dels partícips en funció del percentatge de participació i sense perjudici que ha de registrar-se conforme al previst en l'article 28

del Codi de Comerç[7]. Aquesta integració es realitzarà una vegada efectuada la necessària homogeneïtzació temporal, atenent a la data de tancament i a l'exercici econòmic del partícip, l'homogeneïtzació valorativa en el cas que el negoci conjunt hagi utilitzat criteris valoratius diferents dels empleats pel partícip, i les conciliacions i reclassificacions de partides necessàries.

13.4. Empreses controlades de forma conjunta

El partícip registrarà la seva participació en una empresa controlada de forma conjunta d'acord amb el previst respecte a les inversions en el patrimoni d'empreses del grup, multi grup i associades en la norma de registre i valoració d'actius financers, anteriorment analitzada.

14. Operacions entre Empreses del Grup

14.1. Aspectes comptables

Les operacions entre empreses del mateix grup, amb independència del grau de vinculació entre les empreses del grup participants, es comptabilitzaran d'acord amb les normes generals, és a dir, amb les normes de registre i valoració del PGC Pimes. Això significa que elements objecte de la transacció es comptabilitzaran al moment inicial pel preu acordat, si equival al seu valor raonable.

En cas que el preu acordat en una operació diferís del seu valor raonable, la diferència haurà de registrar-se atenent a la "realitat econòmica de l'operació". La valoració posterior es realitzarà d'acord amb el previst en les diferents normes de registre i valoració del PGC Pimes.

La pregunta és: què hem d'entendre per "realitat econòmica de l'operació"? Amb anterioritat a l'emissió del PGC Normal i PGC Pimes, a l'abril de 2005 l'ICAC va emetre un document denominat: *Nota de l'ICAC en relació amb el tractament*

[7] Article 28 del Codi de Comerç: 1. El llibre d'Inventaris i Comptes anuals s'obrirà amb el balanç inicial detallat de l'empresa. Almenys trimestralment es transcriuran amb summes i saldos els balanços de comprovació. Es transcriuran també l'inventari de tancament d'exercici i els comptes anuals. 2. El llibre Diari registrarà dia a dia totes les operacions relatives a l'activitat de l'empresa. Serà vàlida, no obstant això, l'anotació conjunta dels totals de les operacions per períodes no superiors al mes, a condició que el seu detall aparegui en altres llibres o registres concordants, d'acord amb la naturalesa de l'activitat que tracti.

comptable aplicable a les transaccions realitzades entre les empreses pertanyents a un mateix grup de societats, per part del receptor dels elements patrimonials objecte de transmissió. En aquesta Nota, al seu apartat de conclusions expressa que si existís un valor fiable que diferís del preu acordat (o de transferència), haurà de tenir-se en consideració la naturalesa econòmica híbrida que aquest fet posaria de manifest (com a expressa materialització del fons econòmic de les operacions), de manera que al principi aquesta diferència es podria tractar comptablement com a donacions, subvencions, dividends encoberts, etc.

En la memòria la informació a detallar en relació amb les empreses vinculades es refereix a saldos mantinguts amb aquestes parts i les operacions i presenta una certa extensió, que a continuació es detalla:

a) Identificació de les persones o empreses amb les quals s'han realitzat les operacions vinculades, expressant la naturalesa de la relació amb cada part implicada.

b) Detall de l'operació i la seva quantificació, informant dels criteris o mètodes seguits per determinar el seu valor.

c) Benefici o pèrdua que l'operació hagi originat en l'empresa i descripció de les funcions i riscos assumits per cada part vinculada respecte de l'operació. Import dels saldos pendents, tant actius com a passius, els seus terminis i condicions, naturalesa de la contraprestació establerta per a la seva liquidació, agrupant els actius i passius en els epígrafs que apareixen en el balanç de l'empresa i garanties atorgades o rebudes.

d) Correccions valoratives per deutes de dubtós cobrament o incobrables relacionades amb els saldos pendents anteriors.

La informació anterior exposada en a) a d) es podrà presentar agregadament, amb excepció de les operacions vinculades individuals que siguin significatives. A més, no caldrà informar de les operacions que, pertanyent al tràfic ordinari de l'empresa, s'efectuïn en condicions normals de mercat i siguin d'escassa importància quantitativa i irrellevants.

Exemple:

La Societat DDD, dominant en un grup, deu a la Societat TTT (participada en un 100% per DDD) un total de 10.000 euros en concepte de proveïdors i es produeix la condonació del deute. Efectuar els assentaments comptables en ambdues societats.

Assentament comptable en la Societat DDD:

10.000	***(403) Proveïdors empreses del grup***		
		a (76X) Ingressos com a dividends	***10.000***

Assentament comptable en la Societat TTT:

10.000	***(11X) Reserves disponibles***		
		a (433) Clients empreses del grup	***10.000***

Exemple:

Prenent les dades de l'exemple anterior, suposem que la Societat DDD li ha concedit a la Societat TTT, un préstec de 50.000 euros a un tipus d'interès zero. El tipus d'interès de mercat és del 3%. El préstec venç en 2 anys. Efectuar els assentaments en ambdues societats.

El valor actual o present del deute és:

$$\frac{50.000}{(1+0,03)^2} = 47.129,80 \text{ euros}$$

Després comptablement, la Societat DDD en el reconeixement inicial de l'operació:

47.129,80	***(2423) Crèdits a l/t empreses grup***		
2.870,20	***(2403) Participacions empreses grup***		
		a (572) Bancs c/c	***50.000,00***

Al tancament dels respectius exercicis, per l'actualització del valor del deute, s'haurà de realitzar l'assentament:

	(2423) Crèdits a l/t empreses grup		
		a (76X) Ingressos financers	

I la Societat TTT:

50.000,00	***(572) Bancs c/c***		
		a (1633) Altres deutes l/t amb empreses del grup	***47.129,80***
		a (118) Aportacions de socis o propietaris	***2.870,20***

Anàlogament, al tancament dels respectius exercicis, per l'actualització del valor del deute, s'haurà de realitzar l'assentament:

(66X) Despeses financeres		
	a (1633) Altres deutes l/t amb empreses grup	

Exemple:

Considerant les mateixes societats dels exemples anteriors, la Societat DDD ven mercaderies a la Societat TTT per un import de 4.500 euros. No obstant això, el valor de mercat de l'operació és de 6.000 euros. La diferència entre tots dos valors és de 1.500 euros.

Comptablement, per a la Societat DDD serà considerat com un dividend a cobrar i un ingrés financer, i per a la Societat TTT, aquesta diferència significarà una disminució de les seves reserves disponibles, i tindrà com a contrapartida un dividend a pagar. Efectuar els assentaments comptables en ambdues societats.

Anotacions comptables en la Societat DDD (sense considerar l'Impost sobre el Valor Afegit):

a) Per la venda:

4.500	***(433) Clients empreses del grup***		
		a (700) Venda de mercaderies	***4.500***

b) Pel reconeixement de la diferència:

1.500	***(545) Dividend a cobrar***		
		a (76X) Ingressos per dividends	***1.500***

Anotació comptable en la Societat TTT:

a') Per la compra:

4.500	***(600) Compra de mercaderies***		
		a (403) Proveïdors, empreses del grup	***4.500***

b') Pel reconeixement de la diferència:

1.500	***(11X) Reserves disponibles***		
		a (526) Dividend actiu a pagar	***1.500***

14.2. Fiscalitat. La documentació de les operacions vinculades

La LIS 27/2014, en el seu article 18, estableix la base de les regles de valoració de les operacions vinculades.

Principalment, la consideració de "vinculació" quan dues entitats en les quals els mateixos socis, partícips o els seus cònjuges, o persones unides per relacions de parentiu, en línia directa o col·lateral, per consanguinitat o afinitat fins al tercer grau, participin, directament o indirectament en, almenys, el 25 % del capital social o els fons propis. Recordem que amb la legislació anterior, aquest percentatge era del 5%. A més, es restringeix el perímetre de la vinculació en l'àmbit de la relació soci-societat, que queda fixat en el 25 % de participació (amb l'anterior era el 5 %).

Determinació del valor normal de mercat

Per a la determinació del valor de mercat s'aplicarà qualsevol dels següents Mètodes (art. 18.4 LIS 27/2014):

a) **Mètode del preu lliure comparable**, pel qual es compara el preu del bé o servei en una operació entre persones o entitats vinculades amb el preu d'un bé o servei idèntic o de característiques similars en una operació entre persones o entitats independents en circumstàncies equiparables, efectuant, si calgués, les correccions necessàries per obtenir l'equivalència i considerar les particularitats de l'operació.

b) **Mètode del cost incrementat**, pel qual s'afegeix al valor d'adquisició o cost de producció del bé o servei el marge habitual en operacions idèntiques o similars amb persones o entitats independents o, en defecte d'això, el marge que persones o entitats independents apliquen a operacions equiparables, efectuant, si calgués, les correccions necessàries per obtenir l'equivalència i considerar les particularitats de l'operació.

c) **Mètode del preu de revenda**, pel qual se sostreu del preu de venda d'un bé o servei el marge que aplica el propi revenedor en operacions idèntiques o similars amb persones o entitats independents o, en defecte d'això, el marge que persones o entitats independents apliquen a operacions equiparables, efectuant, si calgués, les correccions necessàries per obtenir l'equivalència i considerar les particularitats de l'operació.

d) **Mètode de la distribució del resultat**, pel qual s'assigna a cada persona o entitat vinculada que realitzi de forma conjunta una o diverses operacions la part del resultat comú derivat d'aquesta operació o operacions, en funció d'un criteri que reflecteixi adequadament les condicions que haurien subscrit persones o entitats independents en circumstàncies similars.

e) **Mètode del marge net operacional**, pel qual s'atribueix a les operacions realitzades amb una persona o entitat vinculada el resultat net, calculat sobre costos, vendes o la magnitud que resulti més adequada en funció de les característiques de les operacions idèntiques o similars realitzades entre parts independents, efectuant, quan calgui, les correccions necessàries per obtenir l'equivalència i considerar les particularitats de les operacions.

Si no fos possible aplicar els mètodes anteriors, es podran utilitzar **altres mètodes i tècniques de valoració generalment acceptats que respectin el principi de lliure competència**.

Documentació específica de la PIME

Les obligacions de documentació s'han simplificat per a aquelles entitats o grups d'entitats l'import net de la xifra de negoci de les quals sigui inferior a 45 milions d'euros respecte de determinades operacions. Aquest contingut simplificat resultarà d'aplicació a determinades operacions i en altres supòsits no serà exigible.

El nou Reglament de l'Impost de Societats requereix informació addicional país per país per als grans grups (art. 14 RIS). També es requereix la següent documentació:

1) Documentació del grup (art 15 RIS): estructura i organització; activitats; actius intangibles; activitat financera; situació financera i fiscal.

2) Documentació del contribuent (art. 16 RIS): informació del contribuent (estructura, organigrama, activitats, estratègia de negoci i competidors, etc.); informació de les operacions vinculades: descripció, quantificació, identificació, etc.

L'ajustament secundari

En aquelles operacions en les quals es determini que el valor convingut és diferent del valor de mercat, la diferència entre tots dos valors tindrà per a les persones o entitats vinculades el tractament fiscal que correspongui a la naturalesa de les rendes manifestades com a conseqüència de l'existència d'aquesta diferència. Els supòsits recollits són els següents:

a) Quan la **diferència fos a favor del soci o partícip**, la part de diferència que es correspongui amb el percentatge de participació en l'entitat es considerarà com **a retribució de fons propis per a l'entitat** i com a **participació en beneficis per al soci**. La part de la diferència que no es correspongui amb aquell percentatge, tindrà per a l'entitat la consideració de retribució de fons propis i per al soci o partícip d'utilitat percebuda d'una entitat per la condició de soci, accionista, associat o partícip d'acord amb el previst en l'article 25.1.d) de la Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques i de modificació parcial de les lleis de l'Impost de societats, sobre la Renda de no Residents i sobre el Patrimoni.

b) Quan la **diferència fos a favor de l'entitat**, la part de la diferència que es correspongui amb el percentatge de participació en aquesta diferència tindrà la

consideració **d'aportació del soci o partícip als fons propis de l'entitat, i augmentarà el valor d'adquisició de la participació del soci o partícip**. La part de la diferència que no es correspongui amb el percentatge de participació en l'entitat, tindrà la consideració de renda per a l'entitat, i de liberalitat per al soci o partícip. Quan es tracti de contribuents de l'Impost sobre la Renda de no Residents sense establiment permanent, la renda es considerarà com a guany patrimonial d'acord amb el previst en l'article 13.1.i).4t. del text refós de la Llei de l'Impost sobre la Renda de no Residents, aprovat pel Reial decret Legislatiu 5/2004, de 5 de març.

Règim sancionador

Si s'ha complimentat degudament la documentació sobre operacions vinculades, no hi haurà infracció i per tant tampoc sanció, si bé pot donar-se l'ajustament secundari.

Però en el cas que la documentació sigui incompleta, inexacta o falsa, les sancions poden anar des dels 1.000 euros per cada dada fins als 10.000 euros per conjunt de dades omeses, inexactes o falses.

A més, quan el valor normal de mercat reflectit en la documentació no fos el declarat en el seu impost corresponent (ja sigui IS, IRPF o IRNR), la multa serà proporcional del 15% sobre la quantitat resultant corregida.

15. Canvis en criteris comptables, errors i estimacions comptables

15.1. Canvis de criteri comptable i errors

Quan es produeixi un **canvi de criteri comptable,** que només procedirà d'acord amb l'establert en el principi d'uniformitat, s'aplicarà de forma retroactiva i el seu efecte es calcularà des de l'exercici més antic pel qual es disposi d'informació. Important recordar que des de l'any 2015 es regula en la LIS que un canvi de criteri comptable que impliqui reconèixer més ingressos o despeses, el seu abonament o càrrec a reserves s'integrarà a la Base Imposable, sota unes determinades particularitats (art. 11.3.2n. LIS).

L'efecte acumulat de les variacions dels actius i passius, el qual s'imputarà directament en el patrimoni net, en concret, en una partida de reserves (generalment el compte *113. Reserves voluntàries*) tret que afectés una despesa o un ingrés que es va imputar en els exercicis previs directament en una altra partida del patrimoni net. Així mateix es modificaran les xifres afectades en la informació comparativa dels exercicis als quals l'afecti el canvi de criteri comptable.

Exemple:

Suposem que l'empresa canvia de criteri en l'estimació del deteriorament de valor de crèdits per operacions comercials, passant d'un mètode d'estimació global de fallits (fins a 2016), a un sistema individualitzat per clients (a partir de 2017).

A 31.12.17, el deteriorament de valor dels crèdits comercials era de 5.000 u.m., però si s'hagués valorat conforme al sistema individualitzat, aconseguiria la xifra de 7.500 u.m., és a dir, hauria augmentat en 2.500 u.m.

Per tant, en 2017 realitzarem aquest assentament derivat del canvi de criteri en el càlcul del deteriorament:

2.500	***(113) Reserves voluntàries***		
		a (490) Deteriorament de valor crèd. operac. comercials	***2.500***

En l'esmena d'**errors** relatius a exercicis anteriors seran aplicables les mateixes regles que per als canvis de criteris comptables, és a dir, s'imputaran directament contra patrimoni net (reserves voluntàries).

15.2. Canvis en estimacions comptables

Es definiran com a tals aquells ajustaments en el valor comptable d'actius o passius, o en l'import del consum futur d'un actiu, que siguin conseqüència de l'obtenció d'informació addicional, d'una major experiència o del coneixement de nous fets.

A diferència dels canvis de criteri comptable i canvis per errors, els canvis d'estimacions comptables s'aplicaran de forma prospectiva i el seu efecte s'imputarà, segons la naturalesa de l'operació que es tracti, com a ingrés o despesa en el compte de pèrdues i guanys de l'exercici o, quan escaigui, directament al patrimoni net. L'eventual efecte sobre exercicis futurs s'anirà imputant en el transcurs dels mateixos.

Exemple:

La Societat RCRCR posseeix maquinària el preu d'adquisició de la qual és de 50.000 euros. La data d'adquisició de la mateixa és 01.01.14 i el seu tipus d'amortització ascendeix al 10%.

Després d'una revisió, per part dels perits experts en la matèria, conclosa en 01.01.17, s'ha produït un canvi d'estimació de l'amortització comptable, ja que a partir d'aquesta data la maquinària té una vida útil de 20 anys.

Per tant, la dotació anual de 2014 a 2016 és de:

*50.000 * 10% = 5.000 euros*

La dotació anual a partir de 2017 és:

*Valor comptable * Nou tipus d'amortització =*

[50.000 – (5.000 * 3 anys)] * 5% = 35.000 * 5% = 1.750 euros

15.3. Informació a reflectir en la memòria

Sempre que es produeixin canvis de criteri comptable o esmena d'errors relatius a exercicis anteriors s'haurà d'incorporar la corresponent informació en la memòria dels comptes anuals.

Així mateix, s'informarà en la memòria dels canvis en estimacions comptables que hagin produït efectes significatius en l'exercici actual, o que els produiran en exercicis posteriors.

CAPÍTOL III: NORMES COMPTABLES ESPECÍFIQUES SOBRE IMPOSTOS

1. Impost sobre Beneficis

1.1. Definició

El PGC Pimes defineix els impostos sobre el benefici com aquells impostos directes, que es liquiden a partir d'un resultat empresarial calculat d'acord amb les normes fiscals. En el cas que aquest càlcul no es realitzi en funció de les transaccions econòmiques reals, sinó mitjançant la utilització de signes, índexs i mòduls objectius, no s'aplicarà la part d'aquesta norma que correspongui a l'impost diferit, sense perjudici que quan aquests procediments s'apliquin només parcialment en el càlcul de l'impost o en la determinació de les rendes, puguin sorgir actius o passius per impost diferit.

En l'any 2016, amb efectes des de l'1 de gener de 2015, ha entrat en vigor la Resolució de 9 de febrer de 2016, de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, per la qual es desenvolupen les normes de registre, valoració i elaboració dels comptes anuals per a la **comptabilització de l'Impost sobre Beneficis** (publicada en el BOE el 16 de febrer de 2016), que aporta algunes novetats interessants. Entre les Pimes, sembla d'especial interès l'article 18 d'aquesta Resolució, que indica com s'han de comptabilitzar, si n'hi ha, les provisions i contingències de tipus fiscal.

1.2. Actius i passius per impost corrent

L'impost corrent és la quantitat que satisfà l'empresa com a conseqüència de les liquidacions fiscals de l'impost o impostos sobre el benefici relatives a un exercici. La despesa per impost corrent es registra en el compte 6300.

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

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

En el cas de reconeixement d'un passiu:

(6300) Impost corrent	
	a (473) H.P., retencions i pagaments a compte
	a (4752) H.P., creditora per impost societats

En cas de reconèixer un actiu:

(6300) Impost corrent	
(4709) H.P., deutora per devolució d'impostos	
	a (473) H.P., retencions i pagaments a compte

1.3. Actius i passius per impost diferit

Diferències temporànies

Les diferències temporànies són aquelles derivades de la diferent valoració, comptable i fiscal (base fiscal), atribuïda als actius, passius i determinats instruments de patrimoni propi de l'empresa, en la mesura en què tinguin incidència en la càrrega fiscal futura. Fins i tot pot existir algun element que tingui base fiscal encara que manqui de valor comptable i, per tant, no figuri reconegut en el balanç.

Aquestes diferències es produeixen:

a) Normalment per l'existència de diferències temporals entre la base imposable i el resultat comptable abans d'impostos, l'origen dels quals es troba en els diferents criteris temporals d'imputació emprats per determinar ambdues magnituds i que, per tant, reverteixen en períodes subsegüents.

b) En altres casos, com els derivats dels ingressos i despeses registrades directament en el patrimoni net que no es computen a la base imposable, com succeeix amb les subvencions, donacions i llegats rebuts de tercers no socis, sempre que els mateixos difereixin dels atribuïts a efectes fiscals (veure exemple exposat a l'àrea de subvencions, donacions i llegats).

Les diferències temporànies es classifiquen en:

a) Diferències temporànies imposables: donaran lloc a quantitats a pagar més grosses o quantitats a retornar per impostos menors, en exercicis futurs, normalment a mesura que es recuperin els actius o es liquidin els passius dels quals es deriven.

b) Diferències temporànies deduïbles: propiciaran quantitats a pagar menors o quantitats a retornar per impostos més grosses, en exercicis futurs, normalment a mesura que es recuperin els actius o es liquidin els passius dels quals es deriven.

Exemple:

Diferències temporànies deduïbles procedents d'actius amortitzables.- L'empresa va adquirir l'1 de gener de 2017 un vehicle amb un preu d'adquisició de 15.000 euros, la vida útil de la qual s'estima en 4 anys, però la seva amortització, des del punt de vista fiscal, és de 5 anys. A més, comptem amb les següents dades addicionals:

- *Resultat comptable abans d'impostos: 60.000 euros.*
- *Tipus de gravamen aplicable: 25%*
- *Pagaments fraccionats efectuats durant 2017: 1.000 euros*

Quadre d'amortització comptable:

Exercici	*Valor comptable inicial*	*Amortització comptable*	*Valor comptable final*
2017	*15.000*	*3.750*	*11.250*
2018	*11.250*	*3.750*	*7.500*
2019	*7.500*	*3.750*	*3.750*
2020	*3.750*	*3.750*	*0*
2021	*0*	*0*	*0*

Quadre d'amortització fiscal:

Exercici	*Valor fiscal inicial*	*Amortització fiscal*	*Valor fiscal final*
2017	*15.000*	*3.000*	*12.000*
2018	*12.000*	*3.000*	*9.000*
2019	*9.000*	*3.000*	*6.000*
2020	*6.000*	*3.000*	*3.000*
2021	*3.000*	*3.000*	*0*

Diferències temporànies deduïbles de cada exercici econòmic (2016 a 2019) i acumulades:

Exercici	*Valor fiscal final*	*Valor comptable final*	*Diferències temporànies anuals*	*Diferències temporànies acumulades*
2017	*12.000*	*11.250*	*750*	*750*
2018	*9.000*	*7.500*	*750*	*1.500*
2019	*6.000*	*3.750*	*750*	*2.250*
2020	*3.000*	*0*	*750*	*3.000*
2021	*0*	*0*	*-3.000*	*0*

El càlcul de l'impost corrent i l'impost a pagar o retornar corresponent a l'exercici 2017 és el següent:

RCAI	*60.000,00*
Dif. temporània positiva amortització vehicle	*750,00*
Base imposable	***60.750,00***
Tipus de gravamen	*25%*
Quota íntegra	***15.187,50***
Quota líquida	***15.187,50***
Retencions i pagaments a compte	*1.000,00*
Impost a pagar	***14.187,50***

Comptabilització de la despesa per impost corrent i del passiu per dita concepte:

15.187,50	***(6300) Impost corrent***		
	a (473) H.P., retencions pagaments a compte		***1.000,00***
	a (4752) H.P., creditora per impost s/ societats		***14.187,50***

A continuació calcularem l'ingrés per impost diferit:

*Diferència temporània deduïble 2017 * tipus de gravamen =*

750 * 25% = 187,50 euros

187,50	***(4740) Actius p. dif. temporànies deduïbles***		
	a (6301) Impost diferit		***187,50***

Passius per impost diferit

En general, es reconeixerà un passiu per impost diferit per totes les diferències temporànies imposables (compte 479. Passiu per diferències temporànies imposables):

Passiu per impost diferit	=	Diferència temporània imposable	*	Tipus de gravamen esperat en el moment de la reversió

També es reconeixeran passius per diferències temporànies imposables en els següents casos:

- El reconeixement inicial d'un actiu o passiu en una transacció que no és una combinació de negocis i a més no va afectar ni al resultat comptable ni a la base imposable de l'impost.

- Inversions en empreses dependents, associades i negocis conjunts, si la inversora pot controlar el moment de la reversió de la diferència i a més és probable que tal diferència no reverteixi en un futur previsible.

Actius per impost diferit

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

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

a) Per les diferències temporànies deduïbles (*compte 4740. Actius per diferències temporànies deduïbles*).

Actiu per impost diferit	=	Diferència temporània deduïble	*	Tipus de gravamen esperat en el moment de la reversió

a) Pel dret a compensar en exercicis posteriors les pèrdues fiscals (*compte 4745. Crèdit per pèrdues a compensar de l'exercici*):

Actiu per impost diferit	=	Bases imposables negatives a compensar en exercicis posteriors	*	Tipus de gravamen esperat en el moment de la reversió

Per les deduccions i altres avantatges fiscals no utilitzades, que quedin pendents d'aplicar fiscalment (*compte 4742. Drets per deduccions i bonificacions pendents d'aplicar*).

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

Valoració dels actius i passius per impost corrent i diferit

Els actius i passius per impost corrent es valoraran per les quantitats que s'espera pagar o recuperar de les autoritats fiscals, d'acord amb la normativa vigent o aprovada i pendent de publicació en la data de tancament de l'exercici. Això suposa que els actius i passius per impost diferit es valoraran segons els tipus de gravamen esperats al moment de la seva reversió.

Exemple:

Modificació en el tipus de gravamen.- Suposem que al tancament de l'exercici, la Societat tenia comptabilitzats actius per diferències temporànies deduïbles per import de 5.000 euros sobre la base d'un tipus de gravamen del 30%. No obstant això, es té coneixement que el proper exercici econòmic canviarà el tipus de gravamen general, i disminuirà al 25%.

Ja que es produeix una disminució del tipus de gravamen esperat, a la vegada disminueix l'actiu per impost diferit en un import de:

*5.000 * (30% - 25%) = 250,00 euros*

250 (633) Ajustaments negatius en la impos. sobre beneficis		
a (4740) Actius per dif. temporànies deduïbles		***250***

Si en comptes d'haver disminuït hagués augmentat el tipus de gravamen, per exemple al 32%, hauria d'augmentar l'actiu per impost diferit:

*5.000 * (32% - 30%) = 100 euros*

100 (4740) Actius per dif. temporànies deduïbles		
a (638) Ajustaments positius en la impos. beneficis		***100***

En aquest cas, la modificació de la legislació tributària –especialment la modificació dels tipus de gravamen– i l'evolució de la situació econòmica de l'empresa donarà lloc a la corresponent variació en l'import dels passius i actius per impost diferit.

Els actius i passius per impost diferit no han de ser descomptats, és a dir, no se li aplica el factor d'actualització, tal com passa en les provisions o en la determinació del cost amortitzat.

Despesa (ingrés) per impost sobre beneficis

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

Despeses (ingrés) per impost sobre beneficis	=	Despesa (ingrés) per impost corrent 6300	*	Despesa (ingrés) per impost diferit 6301

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

La despesa o l'ingrés per impost diferit es correspondrà amb el reconeixement i la cancel·lació dels passius i actius per impost diferit, així com, si escau, pel reconeixement i imputació al compte de pèrdues i guanys de l'ingrés directament imputat al patrimoni net que pugui resultar de la comptabilització d'aquelles deduccions i altres avantatges fiscals que tinguin la naturalesa econòmica de subvenció.

1.4. El cas dels empresaris individuals

No haurà de lluir cap import en la rúbrica corresponent a l'impost sobre beneficis, de manera que al final de l'exercici les retencions suportades i els pagaments fraccionats de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques hauran de ser objecte del corresponent traspàs al compte del titular de l'empresa.

1.5. Principals novetats en l'impost de societats per 2017

Disminució de valor de la cartera de negociació

Les disminucions de valor originades per aplicació del criteri del valor raonable corresponents a valors representatius de les participacions al capital o en els fons propis d'entitats al fet que es refereix la lletra anterior, que s'imputin en el compte de pèrdues i guanys, no seran deduïbles, tret que, amb caràcter previ, s'hagi integrat a la base imposable, si escau, un increment de valor corresponent a valors homogenis del mateix import (art. 15.l LIS).

Pèrdues per deterioració dels valors representatius de la participació al capital o en els fons propis i entitats

S'ha de considerar la no deducibilidadd'aquestes pèrdues (arts. 13.2.b i 15.l LIS).

Rendes negatives derivades de la transmissió de valors representatius al capital de forma dins del grup

Aquestes rendes s'imputaran en el període impositiu en què aquests elements patrimonials siguin transmesos a tercers aliens al referit grup de societats, o bé quan

l'entitat transmitent o l'adquirent deixin de formar part del mateix, minorades en l'import de les rendes positives obtingudes en aquesta transmissió a tercers, sempre que, respecte dels valors transmesos, es donin unes determinades circumstàncies (art. 11.10 LIS).

Rendes negatives derivades de la transmissió d'un establiment permanent a l'estranger

No es poden integrar aquestes rendes negatives, encara que sí les provinents del cessament de l'establiment, amb algunes particularitats.

A més, no hem d'oblidar-nos d'altres modificacions importants donades en exercicis anteriors i que hem de posar en el punt de mira del tancament des del punt de vista fiscal.

Fons de comerç i actius intangibles

L'article 12.2 de la LIS ha estat modificat arran del nou tractament comptable, i a més ha estat derogada la regulació continguda en l'article 13.3 de la LIS per a actius intangibles amb vida útil indefinida, doncs ja no tenen cabuda en el marc comptable.

Patent Box

El Patent Box és un incentiu fiscal a la innovació, creació i explotació de patents i nous dissenys industrials o models d'utilitat. Bàsicament, el cedent de la creació obtindrà una renda neta derivada d'aquesta cessió, i sobre la mateixa hi ha un diferent tractament i forma del càlcul abans i després de l'1 de juliol de 2016:

a) Abans de l'1 de juliol de 2016: les rendes procedents de la cessió i explotació dels drets s'integrarien a la base imposable en un 40 per cent del seu import, quan s'hagin complert determinats requisits.

b) A partir d'1 de juliol de 2016: les rendes procedents de la cessió i explotació dels drets, suposaran una reducció a la base imposable en el percentatge que resulti de multiplicar per un 60 per cent el resultat d'un coeficient determinat (veure

article 23.1 LIS), en el qual en cap cas el numerador serà major que el denominador.

Societats Civils

Les societats civils amb personalitat jurídica i amb objecte mercantil tributaran a través de l'impost de societats, una vegada que ha finalitzat el règim transitori.

Pagaments fraccionats

El tipus mínim en el pagament fraccionat serà del 23% del resultat comptable positiu, aplicant-se a les empreses la xifra de negocis de les quals en l'exercici anterior hagi estat superior a 10 milions d'euros. Aquest tipus serà del 25% quan es compleixi aquesta condició i a més l'entitat hagi de tributar al 30%, com per exemple les entitats de crèdit i les dedicades a l'explotació de jaciments d'hidrocarburs.

Correccions de valor

Els deterioraments d'actius no seran deduïbles en cap cas, excepte en existències i en deutors sota determinades circumstàncies.

Amortització

La LIS incorpora unes taules simplificades. En cas d'haver-hi diferències amb les taules anteriors, diu la Disposició Transitòria 13a. de la LIS que es consideri un "canvi d'estimació comptable".

Hi ha un nou supòsit de llibertat d'amortització per als elements de l'immobilitzat material nou el valor unitari del qual sigui de 300 euros i límit conjunt en el període per 25.000 euros (art.12.3. e LIS).

Retribució al capital social (amb independència de la seva consideració comptable com a fons propis o passius financers)

La LIS 27/2014, en tots dos casos, li dóna el tractament fiscal que correspon a qualsevol participació en capital social de les entitats. Dit altrament, si hi hagués comptabilitzades despeses financeres que es corresponen amb remuneració de fons propis, es consideraran com a **despesa no deduïble**.

De la mateixa manera, es considera retribució de fons propis la corresponent als **préstecs participatius** atorgats per entitats que formin part del mateix grup de societats segons els criteris establerts en l'article 42 del Codi de Comerç, amb independència de la residència i de l'obligació de formular comptes anuals consolidats.

Operacions a terminis

Les rendes s'entendran obtingudes proporcionalment a mesura que siguin exigibles els corresponents cobraments, amb independència del cobrament efectiu.

Reversió de despeses no deduïbles

No s'integrarà a la base imposable la reversió de despeses que no hagin estat fiscalment deduïbles (cosa evident però fins ara no regulada).

No integració de rendes negatives per transmissió en el si del grup

En línies generals, les rendes negatives per transmissió (material, immobiliàries, intangibles, valors de deute o patrimoni) dins del grup segons defineix l'article 42 del Codi de Comerç, es diferiran, és a dir, s'imputaran en el període impositiu en què aquests elements patrimonials siguin donats de baixa en el balanç de l'entitat adquirent (art. 11.9 a 11.11 LIS).

Quitances i esperes en concursos de creditors

L'ingrés corresponent al registre comptable de quitances i esperes conseqüència de l'aplicació de la Llei 22/2003, de 9 de juliol, Concursal, es diferirà i, per tant, s'imputarà a la base imposable del deutor a mesura que procedeixi registrar amb posterioritat despeses financeres derivades del mateix deute i fins al límit del citat ingrés.

Bases imposables negatives

Amb la LIS 27/2014, ja no hi ha límit temporal de compensació. El límit per a la compensació anual serà del 70% de la base imposable prèvia, amb un màxim d'1 milió d'euros. L'Administració Tributària tindrà el dret per comprovar o investigar les bases imposables negatives durant 10 anys.

Reserva de capitalització (art. 25 LIS)

Es tracta d'un clar benefici fiscal, que incentiva l'autofinançament. En teoria, sembla substituir a les deduccions per reinversió de beneficis extraordinaris i a la deducció per inversió de beneficis.

Consisteix en la reducció en base imposable per un import del 10% de l'increment "pur" de fons propis (bàsicament, derivat de la no distribució de beneficis), però condicionat:
- Al manteniment d'aquest increment durant 5 anys des del tancament del període impositiu (tret que existeixin pèrdues comptables); i
- a la dotació d'una reserva indisponible per l'import dotat i en el termini de manteniment (excepte determinades circumstàncies permeses per la norma: separació del soci, reestructuració o aplicació per obligació legal).

Amb quina data haurà de comptabilitzar la dotació de la reserva de capitalització de l'any 2015? Aquesta qüestió ha estat resolta per la Consulta DGT V4127-15 (22/12/2015), igual que la reserva d'anivellació, ja que des d'un punt de vista mercantil, el fet de modificar les partides de fons propis s'ha associat als acords per part dels òrgans socials. En aquest sentit, aquesta consulta esmenta que: "En concret, a l'efecte d'aplicar una reducció a la base imposable del període impositiu 2015 **podrà aplicar-se la reducció prevista en aquest article a la base imposable del període impositiu**

2015, disposant-se del termini previst en la norma mercantil per a l'aprovació dels comptes anuals de l'exercici 2015 per reclassificar la reserva corresponent a la reserva de capitalització, a fi que aquesta figuri en el balanç amb absoluta separació i títol apropiat, encara que aquest compliment formal es realitzi en el balanç dels comptes anuals de l'exercici 2016 i no en el del 2015. Aquesta reserva serà indisponible durant el termini de 5 anys des del 31 de desembre de 2015." Per tant, es redueix la base imposable del 2015 però la comptabilització de la reserva de capitalització s'efectuarà quan s'aprovin els comptes anuals del 2015, la qual cosa ha degut ocorre en 2016. De la mateixa forma s'operarà en els exercicis subsegüents.

Exemple:

Suposem que els fons propis d'una entitat són, en els anys 2016 i 2017, els següents:

Fons propis	**2016**	**2017**
Capital social	3.000	4.000
Reserva legal	500	600
Reserva voluntària	2.000	2.500
Resultat de l'exercici	1.000	850
Total	**6.500**	**7.950**

Ara ja tenim clars els fons propis "aptes" de tots dos exercicis seran:

FFPP "aptes" 2016: FFPP – Reserva Legal – Resultat exercici = 6.500 – 500 – 1.000 = 5.000

FFPP "aptes" 2017: FFPP – Reserva Legal - Augment de Capital – Resultat exercici = 7.950 – 600 - 1.000 – 850 = 5.500

Per tant: FFPP "aptes" 2017 – FFPP "aptes" 2016 = 500

Pel que la Reserva de Capitalització serà:

500 * 10% = 50 u.m.

L'impost sobre societats de l'exercici serà: (850 – 50) x 25% = 212,50 euros

Pel que el resultat net és: 850 – 212,50 = 637,50 euros

Amb la qual cosa, l'assentament que s'efectuarà l'any 2018 (normalment l'aprovació en PYMES sol ser en maig i juny), quan s'aprovi la distribució de resultats de l'exercici 2017 per part de la Junta General –suposant que es dota la reserva legal del 10% anual i la resta va a reserves voluntàries– serà:

637,50	***(129) Resultat de l'exercici***		
		a (112) Reserva legal	***63,75***
		a (11X) Reserva de capitalització	***50,00***
		a (113) Reserves voluntàries	***523,75***

Reserva d'anivellament (art. 105)

Només pot ser dotada per les entitats de dimensió reduïda. Es tracta d'un benefici fiscal que reverteix en anys posteriors (per tant, el seu efecte és zero), i no és incompatible amb la reserva de capitalització anteriorment indicada.

Consisteix en la reducció en base imposable per un import del 10% de la base imposable positiva. Mai no serà major d'1 milió d'euros. La quantitat reduïda s'addicionarà a les bases imposables negatives durant els propers 5 anys. En cas de no haver-hi bases imposables negatives durant els cinc anys, en l'últim s'incrementi la base imposable per l'import pendent de compensar. Aquest "benefici" fiscal imposa la dotació d'una reserva indisponible.

Amb quina data haurà de comptabilitzar la dotació de la reserva d'anivellament? Igual que ha ocorregut amb la comptabilització de la reserva de capitalització, aquesta qüestió va suscitar una gran expectació fins que va aparèixer la Consulta de la DGT V4127-15 (22/12/2015), que aclareix que "serà al moment determinat per la norma mercantil per a l'aplicació del resultat de l'exercici quan haurà de dotar-se la reserva d'anivellament". Per exemple, si la Junta General Ordinària de l'empresa aprova el dia 30 de maig de 2018 els comptes anuals del 2017, és aquest dia la data en què es pot comptabilitzar.

Exemple:

L'empresa BBB en els exercicis 2017 a 2022 compta amb les següents bases imposables:

2017: 280.000 euros
2018: 150.000 euros
2019: -10.000 euros
2020: -12.000 euros
2021: 50.000 euros
2022: 100.000 euros

Ara calcularem la liquidació de l'impost de societats, suposant que únicament en l'exercici 2017 s'ha acollit al benefici fiscal de la dotació de reserva d'anivellament:

EMPRESA BBB	**2017**	**2018**	**2019**	**2020**	**2021**	**2022**
Base imposable prèvia	280.000	150.000	-10.000	-12.000	50.000	100.000
Reducció per reserva de nivellament (10%)	-28.000					
Addicció per reserva de nivellament			10.000	12.000		6.000
Base imposable	***252.000***	***150.000***	***0***	***0***	***50.000***	***106.000***
Quota Líquida (25%)	63.000	37.500	0	0	12.500	26.500
Reserva per nivellament pendent d'utilització	28.000	28.000	18.000	6.000	6.000	0

Ara veurem com es comptabilitza en els exercicis 2017, 2019 i 2022 (que són els que presenten casuístiques diferents), els assentaments en concepte d'impost de societats i distribució del resultat de l'exercici:

En el 2017:

Per l'impost a pagar:

63.000 (6300) Impost corrent		
	a (4752) HP creditora per IS	***63.000***

Per la diferència temporània imposable (es pagarà més IS en el futur) en concepte del benefici actual reconegut per reserva d'anivellament (28.000 x 25%=7.000):

7.000 (6301) Impost diferit		
	a (479) Passiu per diferència temporània imposable	***7.000***

Per la distribució del resultat de l'exercici 2017 (que s'efectuarà en 2018), suposant que es dota 10% a reserva legal, la dotació de la reserva d'anivellament i la resta a reserves voluntàries. El resultat de l'exercici en aquest exercici equival a: Base Imposable – Impost corrent – Impost diferit → 280.000 – 63.000 – 7.000 = 210.000 euros. Per tant:

210.000 (129) Resultat de l'exercici		
	a (112) Reserva legal	***21.000***
	a (11X) Reserva d'anivellament	***28.000***
	a (113) Reserves voluntàries	***161.000***

En el 2019:

De període analitzat, el 2019 és el primer any en el qual s'incorre en pèrdues, moment oportú per compensar les pèrdues amb guanys passats, incrementant la base imposable en 10.000 fins a deixar-la en zero. D'aquesta manera els assentaments que farem són:

Per la reversió de l'impost diferit (10.000 x 25%):

2.500 (479) Passiu per diferència temporània imposable		
	a (6301) Impost diferit	***2.500***

Per la distribució del resultat de l'exercici 2019 (que s'efectuarà en 2020), com sabem hi ha pèrdues i el que fa l'empresa és compensar amb reserves voluntàries i a més reverteix la part corresponent de la reserva d'anivellament, per 10.000. El resultat de l'exercici en aquest exercici equival a: RCAI + Imposat diferit → -10.000 + 2.500 = -7.500. Per tant:

10.000 (11X) Reserva d'anivellament		
	a (129) Resultat de l'exercici	***7.500***
	a (113) Reserves voluntàries	***2.500***

En el 2022:

En aquest exercici, estaven pendents de compensar 6.000 euros que finalment no ha calgut compensar, ja que l'empresa ha obtingut beneficis. El que ocorre en aquest cas és el contrari: es paga més en agregar-se aquesta part pendent de compensar com a major base imposable. Per tant, l'impost corrent a pagar serà de 26.500 euros.

26.500 (6300) Impost corrent		
	a (4752) HP, creditora per IS	***26.500***

Per la diferència temporània imposable revertida (6.000 x 25%):

1.500 (479) Passiu per diferència temporània imposable		
	a (6301) Impost diferit	***1.500***

Per la distribució del resultat de l'exercici 2022 (que s'efectuarà en 2023), suposant que es dota 10% a reserva legal, la reversió de la reserva d'anivellament i la diferència a reserves voluntàries. El resultat de l'exercici en aquest exercici equival a: RCAI – Impost corrent – Impost diferit → 100.000 – 26.500 – 1.500 = 75.000 euros. Per tant:

75.000 (129) Resultat de l'exercici		
6.000 (11X) Reserva d'anivellament		
	a (112) Reserva legal	***7.500***
	a (113) Reserves voluntàries	***73.500***

Quin és l'ordre de càlcul dels beneficis fiscals per reserva de capitalització i anivellament?

Aquesta qüestió va crear certa controvèrsia al llarg dels primers mesos de l'any 2016, ja que a la LIS no s'aclareix aquesta qüestió, en relació també amb la compensació de bases imposables negatives, fins que finalment, la publicació del model 200 (Ordre HAP/871/2016, de 6 de juny) va donar llum al respecte.

Per tant, les bases imposables negatives s'apliquen després de la reducció per reserva de capitalització, encara que els límits de compensació s'han de calcular abans de la reserva de capitalització (art. 26.1 LIS).[2]

Concepte	**Import**
Base imposable abans de l'aplicació de reserva de capitalització i compensació de BINs	
Reserva de capitalització	
Compensació de BINs	
Base Imposable	
Reserva d'anivellament	
Base Imposable després de la reserva d'anivellament	

Sobre la Base Imposable resultant, es calcularà la reducció per reserva d'anivellament. Després de restar la segona magnitud a la primera, obtenim la denominada "Base Imposable després de la reserva d'anivellament".

Principals incentius addicionals

Es refereixen a la cessió d'intangibles, una deducció de R+D+i millorada i s'introdueixen les relatives al sector cinematogràfic.

[2] Article 26.1 LIS: "Les bases imposables negatives que hagin estat objecte de liquidació o d'autoliquidació podran ser compensades amb les rendes positives dels períodes impositius següents amb el límit del 70 per cent de la base imposable prèvia a l'aplicació de la reserva de capitalització establerta en l'article 25 d'aquesta Llei i a la seva compensació."

2. L'Impost sobre el Valor Afegit (IVA)

L'IVA és un tribut de naturalesa indirecta que recau sobre el consum i grava les següents transaccions econòmiques:

- Els *lliuraments de béns i prestacions de serveis efectuats per empresaris o professionals*.
- Les *adquisicions intracomunitàries de béns*.
- Les *importacions de béns* (compres a països que no formen part de la Unió Europea).

A més, es caracteritza per ser un impost plurifàsic, de manera que grava el valor afegit en cadascuna de les fases de la cadena de producció i comercialització. Aquest gravamen queda materialitzat en un mecanisme de deduccions encarnat per:

- L'IVA repercutit o generat, que es tracta de l'IVA cobrat als clients amb motiu del lliurament de béns o de la prestació de serveis.
- L'IVA suportat deduïble, que es correspon en l'IVA pagat amb motiu de l'adquisició de béns i serveis que tingui caràcter deduïble.

Al moment de la liquidació periòdica de l'impost (sigui mensual o trimestral), poden sorgir dues situacions:

- Que l'IVA repercutit sigui major a l'IVA Suportat deduïble, la qual cosa suposa un pagament a Hisenda Pública, generalment.
- Que l'IVA repercutit sigui inferior a l'IVA Suportat, que implica un crèdit a favor de l'empresa contra Hisenda Pública, bé a compensar amb futures declaracions d'IVA, bé per a la seva devolució.

Per la seva banda, l'IVA suportat no deduïble formarà part del preu d'adquisició dels actius corrents i no corrents, així com dels serveis, que siguin objecte de les operacions gravades per l'impost.

En el cas d'autoconsum intern, això és, producció pròpia amb destinació a l'immnobilitzat de l'empresa, l'IVA no deduïble s'addicionarà al cost dels respectius actius no corrents.

No alteraran les valoracions inicials les rectificacions en l'import de l'IVA suportat no deduïble, conseqüència de la regularització derivada de la prorrata definitiva, inclosa la regularització per béns d'inversió.

L'IVA repercutit no formarà part de l'ingrés derivat de les operacions gravades per aquest impost o de l'import net obtingut en l'alienació o disposició per una altra via en el cas de baixa en comptes d'actius no corrents.

Assentament de registre comptable d'una venda amb IVA:

(572) Bancs, c/c	
	a (700) Venda de mercaderies
	a (477) Hisenda Pública, IVA Repercutit

Assentament de registre comptable d'una compra amb IVA suportat deduïble:

(600) Compra de mercaderies	
(472) Hisenda Pública, IVA suportat	
	a (572) Bancs, c/c

Suposem una declaració–liquidació de l'IVA a pagar:

(477) Hisenda Pública, IVA Repercutit	
	a (472) Hisenda Pública, IVA suportat
	a (4750) Hisenda Pública, creditora per IVA

Suposem una declaració–liquidació de l'IVA a compensar o a retornar:

(477) Hisenda Pública, IVA repercutit
(4700) Hisenda Pública, deutora per IVA
a (472) Hisenda Pública, IVA suportat

Ajustaments negatius i positius en l'IVA

Els comptes 634 i 639 recullen l'augment i disminució, respectivament, de les despeses per impostos indirectes, que es produeix com a conseqüència de regularitzacions i canvis en la situació tributària de l'empresa.

Així, en el cas de diferències negatives que resultin en l'IVA suportat deduïble corresponent a operacions de béns o serveis de l'actiu corrent o de béns d'inversió, en practicar-se les regularitzacions anuals derivades de l'aplicació de la Regla de Prorrata (sigui general o especial):

(6341) Ajustaments negatius en l'IVA d'actiu corrent
(6342) Ajustaments negatius en l'IVA d'inversions
a (472) Hisenda Pública, IVA suportat

I per a les diferències positives:

(472) Hisenda Pública, IVA suportat
a (6391) Ajustaments posit. en l'IVA d'actiu corrent
a (6392) Ajustaments posit. en l'IVA d'inversions

Altres tributs

Es comptabilitzaran com a despeses -i per tant no reduiran la xifra de negocis- aquells tributs que per determinar la quota a ingressar prenguin com a referència la xifra de negocis o una altra magnitud relacionada, però el fet imposable de la qual no sigui l'operació per la qual es transmeten els actius o es presten els serveis.

CAPÍTOL IV: ELS COMPTES ANUALS EN EL PGC PIMES

1. Els Comptes Anuals

En virtut de la modificació introduïda pel Reial Decret 602/2016, a partir de l'1 de gener de 2016, els comptes anuals es compondran obligatòriament de BALANÇ DE SITUACIÓ, COMPTE DE PÈRDUES I GUANYS I MEMÒRIA. L'ESTAT DE CANVIS EN EL PATRIMONI NET i l'ESTAT DE FLUXOS D'EFECTIU no són obligatoris, deixant a potestat de l'empresa incorporar-los als comptes anuals.

El **balanç de situació** es compon d'actiu, patrimoni net i passiu. Tant l'actiu com el passiu es dividiran en corrents i no corrents. Els actius corrents seran aquells que l'empresa espera vendre, consumir o realitzar en el transcurs del cicle normal d'explotació (que no excedirà d'1 any). Per la seva banda, els passius corrents comprendran les obligacions que l'empresa espera liquidar en el transcurs del cicle normal d'explotació. Els actius i passius no corrents seran els que no compleixin les definicions anteriors, respectivament.

Per la seva banda, el patrimoni net es compondrà dels fons propis i les subvencions, donacions i llegats de capital rebuts.

El **compte de pèrdues i guanys** presenta un format vertical, dividint-se en despeses i ingressos per naturalesa i determinant-se en cascada els següents resultats: resultat d'explotació, resultat financer, resultat abans d'impostos i resultat de l'exercici. Destaca la inclusió dels ingressos i despeses excepcionals dins dels resultats d'explotació.

En relació amb l'**estat de canvis en el patrimoni net (ECPN),** que ya no és obligatori com s'ha comentat anteriorment, la seva missió és informar de tots els canvis haguts en el patrimoni net, derivats de:

- El resultat del compte de pèrdues i guanys (compte 129).

- L'import dels ingressos o despeses reconeguts en patrimoni net. En particular, l'import, net de l'efecte impositiu, dels ingressos i despeses imputades directament al patrimoni net de l'empresa, relacionats amb subvencions, donacions o llegats no reintegrables atorgats per tercers diferents dels socis o propietaris.
- En cas que l'empresa tingui ingressos fiscals a distribuir en diversos exercicis.
- Les variacions originades en el patrimoni net per operacions amb els socis o propietaris de l'empresa quan actuïn com a tals.
- Les restants variacions que es produeixin en el patrimoni net.
- També s'informarà dels ajustaments al patrimoni net deguts a canvis en criteris comptables i correccions d'errors.

(Nota: recordar que, la modificació del PGC i PGC PIMES en virtud del Reial Decret 602/2016 comentat en el Capítol I, allibera les Pimes, a partir del tancament comptable de 2016, de l'obligació de formulat l'ECPN).

Exemple:

Elaboració de l'ECPN.- La Societat RCRCR, al tancament de l'exercici 2016, presentava els següents saldos en els seus comptes de patrimoni net:

- *Capital social: 100.000 euros.*
- *Prima d'emissió: 50.000 euros.*
- *Resultat de l'exercici: 10.000 euros.*
- *Altres reserves: 14.000 euros.*
- *Subvencions de capital: 30.000 euros*

1) *Durant l'exercici 2017, l'empresa ha canviat de criteri valoratiu d'existències, la qual cosa ha suposat que les existències inicials disminuïssin el seu valor en 15.000 euros. L'assentament que farem serà:*

15.000	***(113) Reserves voluntàries***		
	a (300) Mercaderies	***15.000***	

2) *Suposem que durant 2017 hem realitzat una ampliació de capital en 100.000 euros, dels quals 75.000 euros han quedat pendents de desemborsament.*
3) *El resultat de l'exercici 2017 és de 34.000 euros.*
4) *El resultat de l'exercici 2016 s'ha distribuït de la següent forma: 6.000 euros a reserves i 4.000 euros a dividends.*

A la última pàginad'aquest document veiem com queda configurat l'ECPN de l'exercici 2017.

Finalment, i en relació amb la **memòria del PGC PIMES i del model abreujat ha sofert una important retallada** amb el nou Reial Decret 602/2016, la informació mínima a presentar en la memòria és més profunda i exhaustiva que la requerida en el PGC de 1990 (si bé bastant inferior a la que han de detallar les empreses que elaborin els seus comptes sota el format normal). A més, els epígrafs de balanç, compte de pèrdues i guanys i ECPN presenten una columna en la qual hauran de reflectir una referència creuada amb el nombre de la nota de la memòria en la qual s'expliquen els saldos.

Resolució ICAC sobre període mitjà de pagament a proveïdores

La seva denominació complerta és Resolució de 29 de gener de 2016, de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, sobre la informació a incorporar en la memòria dels comptes anuals en relació amb el període mitjà de pagament a proveïdors en operacions comercials (d'ara endavant, RICAC-PMP).

Aquesta RICAC-PMP és aplicable als comptes anuals **dels exercicis iniciats a partir de l'1 de gener de 2015**.

S'aplica a totes les societats (excepte Administracions Públiques), en els diferents formats de memòria.

S'informa sobre el període mitjà de pagament a proveïdors en diversos vessants, i queden excloses les obligacions de pagament que hagin estat objecte de retenció com a conseqüència d'embargaments, manaments d'execució, procediments administratius de compensació o actes anàlegs dictats per òrgans judicials o administratius.

El càlcul del període mitjà de pagament exigit ja sigui en memòria abreujada o pimes serà:

$$\text{Periode mitjà de pagament} = \frac{\text{Saldo mitjà acreedors comercials}}{\text{Compres netes i despeses per serveis exteriors}} \times 365$$

La nota en la memòria es dirà «Informació sobre el període mitjà de pagament a proveïdors. Disposició addicional tercera. «Deure informació» de la Llei 15/2010, de 5 de juliol».

L'únic exercici en el qual es va informar de forma obligatòria en comptes anuals va ser en 2015, doncs a partir de 2016 no hi havia obligació d'incloure-ho ni en comptes PIMES ni abreujades, encara que s'ha de considerar el mostrat en el paràgraf següent.

Important: si bé no cal informar en els comptes anuals versió PGC PIMES i Abreujada, no hem d'oblidar de la seva inclusió en el model normalitzat del Registre Mercantil, juntament amb una altra informació com per exemple la proposta de distribució de resultats [3].

[3] Model normalitzat comptes anuals sobre la base de PGC (versió abreujada): http://registradores.org/wp-content/uploads/descargas/formulario_deposito_de_cuentas_abreviado.pdf

Model normalitzat comptes anuals en base a PGC PIMES: http://registradores.org/wp-content/uploads/descargas/Formulario_deposito_de_cuentas_PYMES.pdf

	Capital		Prima d'emissió	Reserves	Resultat de l'exercici	Subvencions donacions i llegats	TOTAL	Coment.
	Escripturat	(No exigit)						
A. SALDO, FINAL DE L'EXERCICI 2016	100.000		50.000	14.000	10.000	30.000	204.000	
I. Ajustaments per canvis de criteri de l'exercici 2016 i anteriors.				-15.000			-15.000	1
II. Ajustaments per errors de l'exercici 2016 i anteriors.								
B. SALDO AJUSTAT, INICI DE L'EXERCICI 2017	100.000	0	50.000	-1.000	10.000	30.000	189.000	
I. Total ingressos i despeses de l'exercici.					34.000		34.000	3
II. Operacions amb socis o propietaris.	150.000	-75.000	0	0		0	75.000	2
1. Augments de capital.	150.000	-75.000					75.000	
4. (–) Distribució de dividends.					-4.000		-4.000	4
III. Altres variacions de patrimoni net.	0	0	0	6.000	-6.000	0	0	
1. Moviment de la Reserva de Revalorització							0	
2. Altres variacions				6.000	-6.000		0	4
C. SALDO, FINAL DE L'EXERCICI 2017	250.000	-75.000	50.000	5.000	38.000	30.000	298.000	

TANCAMENT COMPTABLE I FISCAL PER A LES PIMES – Revisió febrer 2018. Adaptat al Reial Decret 602/2016 de 2 de desembre (BOE 17-12-2016)

Amb la present obra, pretenem obrir un "raig de llum" davant la problemàtica del tancament comptable que han de realitzar les petites i mitjanes empreses amb l'aplicació del nou Pla General Comptable per a Pimes.

Aquest Manual està actualitzat amb data 18 de gener de 2018 incorporant les modificacions introduïdes pel Reial Decret 602/2016 que afecten el PGC i PGC PIMES, les principals modificacions fiscals en la Llei 27/2014 de l'Impost sobre Societats, així com les Consultes comptables més rellevants.

Manuel Rejón López (Granada, 1976), és auditor de comptes, consultor i director de creA-sset, a més de professor de comptabilitat i auditoria de Seminaris, Màsters i Cursos. Ha estat premiat per l'AECA en tres ocasions per articles sobre l'aplicació de les NIIF a Espanya i del nou Pla General de Comptabilitat. Publica regularment en Revista Contable i en la revista Estrategia Financiera.

ACCID
Associació Catalana de Comptabilitat i Direcció

Associació Catalana de Comptabilitat i Direcció
Edifici Col·legi d'Economistes de Catalunya 4a. Planta, Barcelona
Tel. 93 416 16 04 extensió 2019
info@accid.org
www.accid.org
@AssociacioACCID

Col.legis fundadors:

Col·legi d'Economistes de Catalunya
Al servei dels professionals de l'economia i de l'empresa

Col·legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya
EL CØL·L3G1

CONSELL DE COL·LEGIS DE SECRETARIS, INTERVENTORS I TRESORERS D'ADMINISTRACIÓ LOCAL DE CATALUNYA

Suport institucional:

COL·LEGI OFICIAL DE GESTORS ADMINISTRATIUS DE CATALUNYA