

# Apéndice B

## Normas de valoración

### 1.ª Desarrollo de principios contables

1. Las normas de valoración desarrollan los principales contables, establecidos en la primera parte del texto, conteniendo los criterios y reglas de aplicación a operaciones o hechos económicos, así como a diversos elementos patrimoniales.
2. Las normas valorativas que se formulan seguidamente son de aplicación obligatoria.

### 2.ª Inmovilizado material

1. **Valoración.** Los bienes comprendidos en el inmovilizado material deben valorarse al precio de adquisición o al coste de producción. Cuando se trate de bienes adquiridos a título gratuito se considerará como precio de adquisición el valor venal de los mismos en el momento de la adquisición. Se incorporará al valor del inmovilizado correspondiente el importe de las inversiones adicionales o complementarias que se realicen, valorándose éstas de acuerdo con los criterios establecidos en el párrafo anterior.

2. **Precio de adquisición.** El precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor, todos los gastos adicionales que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento: gastos del explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares.

Se permite la inclusión de los gastos financieros en el precio de adquisición, siempre que tales gastos se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del activo, y hayan sido girados por el proveedor correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, destinada a financiar la adquisición. En este caso, su inscripción en el activo deberá señalarse en la memoria.

Los Impuestos indirectos que gravan los elementos del inmovilizado material sólo se incluirán en el precio de adquisición cuando no sean recuperables, directamente de la Hacienda Pública.

3. **Coste de producción.** El coste de producción de los bienes fabricados o construidos por la propia empresa se obtiene añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los demás costes directamente imputables a dichos bienes. Deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los bienes de que se trata, en la medida en que tales costes correspondan al período de la fabricación o construcción.

Se permite la inclusión de los gastos financieros en el coste de producción, siempre que tales gastos se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento, y hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, destinada a financiar la fabricación o construcción. En este caso, su inscripción en el activo deberá señalarse en la memoria.

4. **Valor venal.** El valor venal de un bien es el precio que se presume estaría dispuesto a pagar un adquirente eventual teniendo en cuenta el estado y el lugar en que se encuentra dicho bien. El valor venal se apreciará en función de la situación de la empresa y, generalmente, bajo la hipótesis de continuidad de la explotación del bien.

5. **Correcciones de valor de inmovilizado material.** En todos los casos se deducirá las amortizaciones practicadas, las cuales habrán de establecerse sistemáticamente en función de la vida útil de los bienes, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia que pudiera afectarlos.

Deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias con el fin de atribuir a cada elemento de inmovilizado material el inferior valor del mercado que le corresponda al cierre de cada ejercicio, siempre que el valor contable del inmovilizado no sea recuperable por la generación de ingresos suficientes para cubrir todos los costes y gastos, incluida la amortización.

Por la depreciación duradera que no se considere definitiva se deberá dotar una provisión; esta provisión se deducirá igualmente a efectos de establecer la valoración del bien de que se trate: en este caso no se mantendrán la valoración inferior si las causas que motivaron la corrección de valor hubiesen dejado de existir.

Cuando la depreciación de los bienes sea irreversible y distinta de la amortización sistemática, se contabilizará directamente la pérdida y la disminución de valor bien correspondiente.

### 3.<sup>a</sup> Normas particulares sobre inmovilizado material

En particular se aplicarán las normas que se expresan con respecto a los bienes que en cada caso se indican:

1. **Solares sin edificar.** Se incluirán en su precio de adquisición los gastos de acondicionamiento como cierres, movimientos de tierras, obras de saneamiento y drenaje, así como los de derribo de construcciones cuando sea necesario para poder efectuar obras de nueva planta; y también los gastos de inspección y levantamiento de planos cuando se efectúen con carácter previo a su adquisición.
2. **Construcción.** Formarán parte de su precio de adquisición o coste de producción, además de todas aquellas instalaciones y elementos que tengan carácter de permanencia, las tasas inherentes a la construcción y los honorarios facultativos de proyecto y dirección de obra. Deberá figurar por separado el valor del terreno y el de los edificios y otras construcciones.
3. **Instalaciones técnicas, maquinaria y utillaje.** Su valoración comprenderá todos los gastos de adquisición, o de fabricación y construcción hasta su puesta en condiciones de funcionamiento.
4. Los **utensilios y herramientas** incorporados a elementos mecánicos se someterán a las normas valorativas y de amortización aplicables a dichos elementos.  
Con carácter general, los utensilios y las herramientas que no formen parte de una máquina y cuyo período de utilización se estime no superior a un año, deben cargarse como gasto del ejercicio. Y el período de su utilización fuese superior a un año, se recomienda, por razones de facilidad operativa, el procedimiento de regularización anual, mediante su recuento físico: las adquisiciones se adeudarán a la cuenta del inmovilizado, regularizando al final del ejercicio, en función del inventario practicado, con baja razonable por demérito.  
**Las plantillas y los moldes** utilizados con carácter permanente en fabricaciones de serie deben formar parte del inmovilizado material, calculándose su depreciación según el período de vida útil que se estime. Los moldes utilizados para fabricaciones aisladas por encargo, no deben considerarse como inventariables.
5. **Los gastos realizados durante el ejercicio con motivo de las obras y trabajos que la empresa lleva a cabo por si misma** se cargarán en las cuentas que correspondan del grupo 6. Las cuentas del subgrupo 2 y a fin de ejercicio las cuentas 230/237, se cargarán por el importe de dichos gastos, con abono a cuentas del subgrupo 73.
6. **Los costes de renovación, ampliación o mejora** de los bienes de inmovilizado material serán incorporados al activo como mayor valor del bien en la medida que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil y siempre que sea posible conocer o estimará razonablemente el valor neto contable de los elementos que, por haber sido sustituidos, deban ser dados de baja del inventario.

7. En casos excepcionales y para determinados sectores de actividad se podrán valorar ciertas inmobilizaciones materiales por una cantidad y valor fijos, cuando cumplan las siguientes condiciones:

- Que su valor global y composición no varíen sensiblemente y
- Que dicho valor global, sea de importancia secundaria para la empresa.

La aplicación de este sistema se especificará en la memoria, fundamentando su aplicación y el importe que significa esa cantidad y valor fijos.

## 4.<sup>a</sup> Inmovilizado inmaterial

Los diversos conceptos comprendidos en el inmovilizado inmaterial se valorarán por su precio de adquisición o su coste de producción; se aplicarán los criterios establecidos para el inmovilizado material tanto por lo que respecta a la dotación de amortizaciones como de provisiones, sin perjuicio de lo señalado en la norma 5.<sup>a</sup>.

## 5.<sup>a</sup> Normas particulares sobre inmovilizado inmaterial

En particular se aplicarán que se expresan con respecto a los bienes y derechos que en cada caso se indican:

a) **Gastos de investigación y desarrollo:** serán gastos del ejercicio en que se realicen; no obstante, al cierre del ejercicio, podrán activarse como inmovilizado inmaterial cuando reúnan las siguientes condiciones:

- Estará específicamente individual es por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuidos en el tiempo.
- Tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económica del proyecto o proyectos de que se trate.

Los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo deberán amortizarse a la mayor brevedad posible y siempre dentro del plazo de cinco años desde que se concluya el proyecto de investigación o desarrollo que haya sido capitalizado; en el caso que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los gastos capitalizados deberán llevarse directamente a pérdidas.

b) **Propiedad industrial:** se contabilizarán es este concepto, los gastos de investigación y desarrollo capitalizados cuando se obtengan la correspondiente patente o similar. Incluido el coste de registro y formalización de la propiedad Industrial.

c) **Fondo de comercio:** sólo podrá figurará en el activo, cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa.

El fondo de comercio deberá amortizarse de modo sistemático, no pudiendo exceder del período durante el cual dicho fondo contribuya a la obtención de ingresos, con el límite máximo de diez años. Cuando dicho período exceda de cinco años deberá justificarse en la memoria la ampliación del plazo, siempre con le límite máximo de los diez años (dicho límite ha sido ampliado a veinte años, LSA art. 194 redacc. Ley 37/1998)

d) **Derechos de traspaso:** sólo podrán figurar en el activo cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa.

Los derechos de traspaso deberán amortizarse de modo sistemático, no pudiendo exceder del período durante el cual dicho fondo contribuya a la obtención de ingresos.

e) Se incluirán en el activo los **programas de ordenador**, tanto los adquiridos a terceros como los elaborados por la propia empresa, utilizando los medios propios de que disponga y únicamente en los casos en que este prevista su utilización en varios ejercicios.

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

Se aplicarán los mismos criterios de capitalización y amortización que los establecidos para los gastos de investigación y desarrollo.

- f) Cuando por las condiciones económicas del **arrendamiento financiero** no existan dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra, el arrendatario deberá registrar la operación en los términos establecidos en el párrafo siguiente.

Los derechos derivados de los contratos de arrendamiento financiero a que se refiere el párrafo anterior se contabilizarán como activos inmateriales por el valor al contado del bien, debiéndose reflejar en el pasivo la deuda total por las cuotas más el importe de la opción de compra. La diferencia entre ambos importes, constituida por los gastos financieros de la operación, se contabilizará como gastos a distribuir en varios ejercicios. Los derechos registrados como activos inmateriales serán amortizados, en su caso, atendiendo a la vida útil del bien objeto del contrato. Cuando se ejercite la opción de compra, el valor de los derechos registrados y su correspondiente amortización acumulada se dará de baja en cuentas, pasando a formar parte del valor del bien adquirido. Los gastos a distribuir en varios ejercicios se imputarán a resultados de acuerdo con un criterio financiero.

- g) Cuando por las condiciones económicas de una enajenación, conectada al posterior arrendamiento financiero de los bienes enajenados, se desprenderá que se trata de un método de financiación, el arrendatario deberá registrar la operación en los términos establecidos en el párrafo siguiente.

Se dará de baja el valor neto contable del bien objeto de la operación, reconociéndose simultáneamente y por el mismo importe el valor inmaterial, al mismo tiempo deberá reconocerse en el pasivo la deuda total por las cuotas más el importe de la opción de compra; la diferencia entre la deuda y la financiación recibida en la operación se contabilizará como gastos a distribuir en varios ejercicios.

## 6.<sup>a</sup> Gastos de establecimiento

Los gastos de establecimiento se valorarán por el precio de adquisición o coste de producción de los bienes y servicios que los constituyan. En particular se aplicarán las siguientes normas:

- a) Tendrán la consideración de **gastos de constitución y ampliación de capital** los siguientes: honorarios de letrados, notarios y registradores; impresión de memorias, boletines y títulos; tributos; publicidad, comisiones y otros gastos de colocación de títulos, etc., ocasionados con motivo de la constitución o ampliación de capital.
- b) Tendrán la consideración de **gastos de primer establecimiento** los siguientes: honorarios, gastos de viaje y otros para estudios previos de naturaleza técnica y económica; publicidad de lanzamiento, captación, adiestramiento y distribución de personal; etc. ocasionados con motivo del establecimiento.

Los gastos de establecimientos deberán amortizarse sistemáticamente en un plazo no superior a cinco años.

## 7.<sup>a</sup> Gastos a distribuir en varios ejercicios

Se aplicarán las siguientes normas:

1. **Gastos de formalización de deudas.** Los gastos de formalización de deudas se valorarán por su precio de adquisición o su coste de producción.

En principio estos gastos deberán afectarse al ejercicio a que correspondan, excepcionalmente, dichos gastos podrán distribuirse en varios ejercicios, en cuyo caso deberán imputarse a resultados durante el plazo de vencimiento de las correspondientes deudas y de acuerdo con un plan financiero, en todo caso deberán estar totalmente imputados cuando se amorticen las deudas a que correspondan.

2. **Gastos por intereses diferidos.** Los gastos por intereses diferidos se valorarán por la diferencia entre el valor de reembolso y el valor de emisión de las deudas a que correspondan.

Dichos gastos se imputarán a resultados durante el plazo de vencimiento de las correspondientes y de acuerdo con un plan financiero.

## 8.<sup>a</sup> Valores negociables

1. **Valoración.** Los valores negociables comprendidos en los grupos 2 o 5, sean de renta fija o variable, se valorarán en general por su precio de adquisición a la suscripción o compra. Este precio estará constituido por el importe total satisfecho o que deba satisfacerse por la adquisición, incluidos los gastos inherentes a la operación. A estos efectos, se deberán observar los criterios siguientes:
  - a) El importe de los derechos preferentes de suscripción se entenderá incluido en el precio de adquisición,
  - b) El importe de los dividendos devengados o de los intereses, explícitos devengados y no vencidos en el momento de la compra, no formarán parte del precio de adquisición. Dichos dividendos o intereses se registrarán de forma independiente, atendiendo a su vencimiento.  
A estos efectos, se entenderá por “intereses explícitos” aquellos rendimientos que no formen parte del valor de reembolso.
  - c) En el caso de venta de derechos preferentes de suscripción o segregación de los mismos para ejercitarlos, el importe del coste disminuirá el precio de adquisición de los respectivos valores. Dicho coste se determinará aplicando alguna fórmula valorativa de general aceptación y en armonía con el principio de prudencia: al mismo tiempo, se reducirá proporcionalmente el aporte de las correcciones valorativas contabilizadas.

En todo caso, deberá aplicarse el método del precio medio o coste medio ponderado por grupos homogéneos; entendiéndose por grupos homogéneos de valores los que tienen iguales derechos.

2. **Correcciones valorativas.** Los valores negociables admitidos a cotización en un mercado secundario organizado se contabilizarán, al menos al final del ejercicio, por el precio de adquisición o el de mercado si éste fuese inferior a aquél. En este último caso, deberán dotarse las provisiones necesarias para reflejar la depreciación experimentada. No obstante, cuando medien circunstancias de suficiente entidad y clara constancia que determinen un valor inferior al precio de mercado antes indicado, se realizará la corrección valorativa que sea pertinente para que prevalezca dicho valor inferior.

El precio de mercado será el inferior de los siguientes: cotización media en un mercado secundario organizado correspondiente al último trimestre del ejercicio; cotización del día de cierre del balance o en su defecto la del inmediato anterior.

No obstante lo anterior, cuando existan intereses, implícitos o explícitos, devengados y no vencidos al final del ejercicio, los cuales deberán estar contabilizados en el activo, la corrección valorativa se determinará comparando dicho precio de mercado con la suma del precio de adquisición de los valores y de los intereses devengados y no vencidos al cierre del ejercicio.

Tratándose de valores negociables no admitidos a cotización en un mercado secundario organizado figurarán en el balance por su precio de adquisición. No obstante, cuando el precio de adquisición sea superior al importe que resulte de aplicar criterios racionales admitidos en la práctica, se dotará la correspondiente provisión por la diferencia existente, a estos efectos, cuando se trate de participaciones, corregido en el importe de las plusvalía tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en el de la valoración posterior. Este mismo criterio se aplicará a las participaciones en el capital de sociedades del grupo o asociados, la dotación de provisiones se realizará atendiendo a la evolución de los fondos propios de la sociedad participada aunque se trate de valores negociables admitidos a cotización en un mercado secundario organizado.

## 9.<sup>a</sup> Créditos no comerciales

Se registrarán por el importe entregado. La diferencia entre dicho importe y el nominal de los créditos deberá computarse como ingreso por intereses en el ejercicio en que se devenguen; siguiendo un criterio financiero y reconociéndose el crédito por intereses en el activo del balance.

Los créditos por venta de inmovilizado se vaporaran por el precio de venta, excluidos en todo caso los intereses incorporados al nominal del crédito, los cuales serán imputados y registrados como se indica en el párrafo anterior.

Los intereses devengados, vencidos o no, figurarán en cuentas de crédito del grupo 2 o 5 en función de su vencimiento.

Se registrarán en dichas partidas de crédito los intereses implícitos que se devenguen; con arreglo a un criterio financiero, con posteridad a la fecha de adquisición del valor.

Deberán realizarse las correcciones valorativas que procedan, dotándose, en su caso, las correspondientes provisiones en función del riesgo que presentan las posibles insolvencias con respecto al cobro de los activos de que se trate.

## 10.<sup>a</sup> Acciones y obligaciones propias

Las acciones propias se valorarán aplicando lo establecido en la norma 8.<sup>a</sup>.

En la amortización y enajenación de acciones propias se aplicarán las siguientes reglas:

- a) La amortización de acciones propias dará a la reducción del capital por el importe del nominal de dichas acciones. La diferencia, positiva o negativa, entre el precio de adquisición y el nominal de las acciones deberá cargarse o abonarse, respectivamente, a cuentas de reservas.
- b) Los resultados obtenidos en la enajenación de acciones propias figurarán en la cuenta de pérdidas y ganancias en el epígrafe; "Pérdidas por operaciones con acciones y obligaciones propias" o "Beneficios por operaciones con acciones y obligaciones propias", según proceda.

Cuando la empresa adquiera sus propias obligaciones o bonos para amortizarlos, las diferencias que pudieran producirse entre el coste de adquisición, excluidos los intereses devengados no vencidos, y los valores de reembolso, excluidas las primas no imputadas a resultados reconocidas como gastos a distribuir en varios ejercicios, se cargarán o se abonarán, según proceda, a la cuenta 674 o 774.

## 11.<sup>a</sup> Deudas no comerciales

Figurarán en el balance por su valor de reembolso. La diferencia entre dicho valor y la cantidad recibida figurará separadamente en el activo del balance; tal diferencia debe imputarse anualmente a resultados en las cantidades que corresponda de acuerdo con un criterio financiero.

Las deudas por compra de inmovilizado se valorarán por su nominal. Los intereses incorporados al nominal, excluidas los que se hayan integrado en el valor del inmovilizado, figurarán separadamente en el activo del balance, imputándose anualmente a resultados en las cantidades que corresponda de acuerdo con un criterio financiero.

Las cuentas de crédito figurarán en el balance por el Importe dispuesto, si perjuicio de la información que deba suministrarse en la memoria en relación con el Importe disponible.

## 12.<sup>a</sup> Clientes, proveedores, deudores y acreedores de tráfico

Figurarán en el balance por su valor nominal. Los intereses incorporados al nominal de los créditos y débitos por operaciones de tráfico con vencimiento superior a un año, deberán registrarse en el balance como "Ingresos a distribuir en varios ejercicios" o "Gastos a distribuir en varios ejercicios", respectivamente imputándose anualmente a resultados de acuerdo con un criterio financiero.

Deberán realizarse las correcciones valorativas que procedan, dotándose, en su caso, las correspondientes provisiones en función del riesgo que presenten las posibles insolvencias con respecto al cobro de los activos de que se trate.

## 13.<sup>a</sup> Existencias

1. **Valoración.** Los bienes comprendidos en las existencias deben valorarse al precio de adquisición o al coste de producción.
2. **Precio de adquisición.** El precio de adquisición comprenderá el consignando en factura más todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes se hallen en almacén, tales como transportes, aduanas, seguros, etc. El importe de los impuestos indirectos que gravan las adquisición cuando dicho importe no sea recuperable directamente de la Hacienda Pública.
3. **Coste de producción.** El coste de producción se determinará añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los costes directamente imputables al producto. También deberá añadirse la parte que razonablemente corresponde de los costes indirectamente imputables a los productos de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al período de fabricación.
4. **Correcciones de valor.** Cuando el valor de mercado de un bien o cualquier otro valor que le corresponda sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, procederá efectuar correcciones valorativas, dotando a tal efecto la pertinente provisión, cuando la depreciación sea reversible. Si la depreciación fuera irreversible, se tendrá en cuenta tal circunstancia al valorar las existencias. A estos efectos se entenderá por valor de mercado:
  - a) Para las materias primas, su precio de reposición o el valor neto realización si fuese menor.
  - b) Para mercaderías y los productos terminados, su valor de realización, deducidos los gastos de comercialización que correspondan.
  - c) Para los productos en curso, el valor de realización de los productos terminados correspondientes, deducidos la totalidad de costes de fabricación pendientes de incurrir y los gastos de comercialización.

No obstante, los bienes que hubieran sido objeto de un contrato de venta en firme cuyo cumplimiento daba tener lugar posteriormente no serán objeto de la corrección valorativa indicada en el párrafo precedente, a condición de que el precio de venta estipulado en dicho contrato cubra, como mínimo, el precio de adquisición o el coste de producción de tales bienes, más todos los costes pendientes de realizar que sean necesarios para la ejecución del contrato.

Cuando se trate de bienes cuyo precio de adquisición o coste de producción no sea identificable de modo individualizado, se adoptará con carácter general el método del precio medio o coste medio ponderado. Los métodos FIFO, LIFO u otro análogo son aceptables y pueden adoptarse, si la empresa los considera más convenientes para su gestión.

En casos excepcionales y para determinados sectores de actividad se podrán valorar ciertas materias primas y consumibles por una cantidad y valor fijos, cuando cumplan las siguientes condiciones:

- a) que se renueven constantemente;
- b) que su valor global y composición no varíen sensiblemente y,
- c) que dicho valor global, sea de importancia secundaria para la empresa.

La aplicación de este sistema se especificará en la memoria fundamentando su aplicación y el importe que significa esa cantidad y valor fijos.

## 14.<sup>a</sup> Diferencias de cambio en moneda extranjera

1. **Inmovilizado material e inmaterial.** Como norma general su conversión en moneda nacional se hará aplicando al precio de adquisición o al coste de producción el tipo de cambio vigente en la fecha en que los bienes se hubieran incorporado al patrimonio.  
Las amortizaciones y las provisiones por depreciación deberán calcularse, como general, sobre el importe resultante de aplicará el párrafo anterior.

2. **Existencias.** Su conversión en moneda nacional se hará aplicando al precio de adquisición o al coste de producción el tipo de cambio vigente en la fecha en que se produce cada adquisición, y esta valoración será la que se utilice tanto si se aplica el método de identificación específica para la valoración de las existencias, como si se aplican los métodos de precio medio ponderado, FIFO, LIFO u otros análogos.

Se deberá dotar la provisión cuando la valoración así obtenida exceda del precio que las existencias tuvieren en el mercado en la fecha de cierre de cuentas. Si dicho precio de mercado está fijado en moneda extranjera se aplicará para su conversión en moneda nacional el tipo de cambio vigente en la referida fecha.

3. **Valores de renta variable.** Su conversión en moneda nacional se hará aplicando al precio de adquisición el tipo de cambio vigente en la fecha en que dichos valores se hubieran incorporado al patrimonio. La valoración así obtenida no podrá exceder de la que resulte de aplicar el tipo de cambio vigente en la fecha de cierre, al valor que tuvieren los valores en el mercado.

4. **Tesorería.** La conversión en moneda extranjera y otros medios líquidos en poder de la empresa se hará aplicando el tipo de cambio vigente en la fecha de incorporación al patrimonio, al cierre del ejercicio figurarán en el balance de situación al tipo de cambio vigente en ese momento.

Si como consecuencia de esta valoración resultara una diferencia de cambio negativa o positiva, se cargará o abonará respectivamente al resultado ejercicio.

5. **Valores de renta fija, créditos y débitos.** La conversión en moneda nacional de los valores de renta fija así como los créditos y débitos en moneda extranjera se realizará aplicando el tipo de cambio vigente en la fecha de la operación. Al cierre del ejercicio se valorarán al tipo de cambio vigente en ese momento. En los casos de cobertura de cambio seguro de cambio o cobertura similar, se considerará únicamente la parte del riesgo no cubierto.

Las diferencias de cambio positivas o negativas de cada valor, débito o crédito se clasificarán en función del ejercicio de vencimiento y de la moneda, a estos efectos, se agruparán aquellos monedas que aún siendo distintas, gozan de convertibilidad oficial en España .

- a) Las diferencias positivas no realizadas que se produzcan en cada grupo, como norma general, no se integrarán en los resultados y se recogerán en el pasivo del balance como “ingresos a distribuir en varios ejercicios”.
- b) Por el contrario, las diferencias negativas que se produzcan en cada grupo como normal general, se imputarán a resultados.

No obstante, las diferencias positivas no realizadas podrán llevarse a resultados cuando para cada grupo homogéneo se hayan imputado a resultados de ejercicios anteriores o en el propio ejercicio diferencias negativas de cambio, y por el importe que resultaría de minorar dichas diferencias negativas por las diferencias positivas reconocidas en resultado de ejercicios anteriores.

Las diferencias positivas diferidas en ejercicios anteriores se imputarán a resultados en el ejercicio que venzan o se cancelen anticipadamente los correspondientes valores de renta fija, créditos y débitos o en la medida en que se vayan reconociendo diferencias en cambio negativas por igual o superior aporte en cada grupo homogéneo.

6. **Normas especiales.** Por aplicación del principio del precio de adquisición, las diferencias de cambio en moneda extranjera no deben considerarse como rectificaciones del precio de adquisición o del coste de producción del inmovilizado. No obstante, cuando las diferencias de cambio se produzcan en deudas en moneda extranjera a plazo superior a un año y destinados a la financiación específica del inmovilizado, podrá optarse por incorporar la pérdida o ganancia potencial como mayor o menor coste de los activos correspondientes, siempre que se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- Que la deuda generadora de las diferencias se haya utilizado inequívocamente para adquirir un activo inmovilizado concreto perfectamente identificable;
- Que el período de instalación de dicho inmovilizado sea superior a doce meses;
- Que la variación en el tipo de cambio se produzca antes de que el inmovilizado se encuentre en condiciones de funcionamiento;

- Que el importe resultante de la incorporación al coste no supere en ningún caso el valor de mercado o de reposición del inmovilizado.

Los importes capitalizados de acuerdo con esta opción tendrán la consideración de un elemento más del coste del inmovilizado material y, por consiguiente, estarán sujetos a amortización y provisión, en su caso.

Podrán existir también normas especiales aplicables a industrias o sectores específicos con grandes endeudamientos a largo plazo en moneda extranjera. Estas situaciones concretas serán analizadas en la correspondientes adaptaciones sectoriales o en otra normativa de aplicación específica a estas situaciones.

## 15.<sup>a</sup> Impuesto sobre el valor añadido

El IVA soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los bienes de inversión o del circulante, así como de los servicios, que sean objeto de las operaciones gravadas por el impuesto. En el caso de autoconsumo interno (producción propia con destino al inmovilizado de la empresa) el IVA no deducible se adicionará al coste de los respectivos bienes de inversión.

No alterarán las valoraciones iniciales los ajustes en el importe del IVA soportado no deducible consecuencia de la regularización de la prorrata definitiva, incluida la regularización por bienes de inversión.

## 16.<sup>a</sup> Impuesto sobre sociedades

Para la contabilización del impuesto sobre sociedades se considerarán las diferencias que puedan existir entre el resultado contable y el resultado fiscal, entendiéndose éste como la base imponible del impuesto, siempre que se deban a las siguientes causas:

- Diferencias en la definición de los gastos e ingresos entre el ámbito económico y el tributario.
- Diferencias entre los criterios temporales de imputación de ingresos y gastos utilizados en los indicados ámbitos.
- La admisión en el ámbito fiscal de la compensación de bases impositivas negativas de ejercicios anteriores.

A estos efectos, se pueden distinguir las siguientes diferencias:

- **Diferencias permanentes:** las producidas entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos del ejercicio que no revierten en períodos subsiguientes, excluidas las pérdidas compensadas.
- **Diferencias temporales:** las existentes entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos del ejercicio cuyo origen está en los diferentes criterios temporales de imputación empleados para determinar ambas magnitudes y que por lo tanto revierten en períodos subsiguientes.
- Las **pérdidas compensadas**, a efectos de la determinación de la base imponible.

El gasto a registrar por el impuesto sobre sociedades se calculará sobre el resultado económico antes de impuestos, modificado por las “diferencias permanentes”.

Las “diferencias temporales” y las pérdidas compensadas no modificarán el resultado económico a efectos de calculará el importe del gasto por el impuesto sobre sociedades del ejercicio.

Las existencia de pérdidas compensables fiscalmente dará origen a un crédito impositivo que representa un menor impuesto a pagará en el futuro.

Para la contabilización del impuesto sobre sociedades habrá que considerará además, que las bonificaciones y deducciones en la cuota del impuesto, excluidas las retenciones y pagos a cuenta, se considerarán como una minoración en el importe del impuesto sobre sociedades devengado.

De acuerdo con los criterios anteriores, el importe a contabilizará por el impuesto sobre sociedades devengado en el ejercicio se calculará realizando las siguientes operaciones:

- Se obtendrá el “resultado contable ajustado”, que es el resultado económico antes de impuestos del ejercicio más o menos las “diferencias permanentes” que correspondan al mismo.
- Se calculará el importe del “impuesto bruto”, aplicando el tipo impositivo correspondiente al ejercicio sobre el “resultado contable ajustado”.
- Finalmente, del importe del “impuesto bruto”, según sea positivo o negativo, se restará o sumará, respectivamente, el de las bonificaciones y deducciones en la cuota, excluidas las retenciones y los pagos a cuenta, para obtener el impuesto sobre sociedades devengado.

El crédito impositivo como consecuencia de la compensación fiscal de pérdidas se calculará aplicando el tipo impositivo del ejercicio a la base imponible negativa del mismo.

Las diferencias entre el impuesto sobre sociedades a pagar y el gasto por dicho impuesto, así como el crédito impositivo por la compensación fiscal de pérdidas, en la medida en que tengan un interés cierto con respecto a la carga fiscal futura, se registrarán en las cuentas 4740, Impuesto sobre beneficios anticipado; 4745, Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio, y 479, Impuesto sobre beneficios diferido.

Cuando la modificación de la legislación tributaria o la evolución de la situación económica de la empresa den lugar a una variación en el importe de los impuestos anticipados, créditos impositivos e impuestos diferidos, se procederá a ajustar el saldo de las cuentas antes mencionadas, computándose en resultados el ingreso o gasto, según corresponda, que se derive de dicho ajuste.

De acuerdo con el principio de prudencia, sólo se contabilizarán en las cuentas 4740 y 4745 los impuestos anticipados y créditos impositivos cuya realización futura esté razonablemente asegurada, y se darán de baja aquellos otros sobre los que surjan lógicas acerca de su futura recuperación.

No obstante lo anterior, se pondrá como ingreso o gasto la parte de gravamen que corresponda a las diferencias permanentes; asimismo, se podrán considerar como ingresos las deducciones y bonificaciones en la cuota, excluidas las retenciones y los pagos a cuenta. Estos ingresos y gastos podrán ser objeto de periodificación con criterios razonables.

En el caso de empresarios individuales no deberá lucir ningún importe en la rúbrica correspondiente al impuesto sobre beneficios, a estos efectos, a final de ejercicio las retenciones soportadas y los pagos fraccionados del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se cargarán a la cuenta 550 Titular de la explotación.

## 17.<sup>a</sup> Compras y otros gastos

En la contabilización de la compra de mercadería y demás bienes para revenderlos se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

- a) Los gastos de las compras incluidos los transportes y los impuestos que recaigan sobre las adquisiciones, con exclusión del IVA soportado deducible, se cargarán en la respectiva cuenta del subgrupo 60.
- b) Los descuentos y similares incluidos en factura que no obedezcan a pronto pago se considerarán como menor importe de la compra.
- c) Los descuentos y similares, que le sean concedidos a la empresa por pronto pago, incluidos o no en factura, se considerarán ingresos financieros, contabilizándose en la cuenta 705.
- d) Los descuentos y similares que se basen en haber alcanzado determinado volumen de pedidos se contabilizarán en la cuenta 60.
- e) Los descuentos y similares posteriores a la recepción de la factura originados por defectos de calidad, incumplimiento de los plazos entrega u otras causas análogas se contabilizarán en la cuenta 608.
- f) La contabilidad de los envases cargados en factura por proveedores, con facultad de su devolución queda expuesta en cuenta 406.

En la contabilización de gastos por servicios serán de aplicación reglas a) a e).

En la contabilización de las pérdidas por enajenación o baja de inventario del inmovilizado o de inversiones financieras temporales, se incluirá como mayor importe de las mismas los gastos inherentes a la operación.

## 18.<sup>a</sup> Ventas y otros ingresos

En la contabilización de la venta de bienes se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

- a) Las ventas se contabilizará sin incluir los impuestos que gravan e operaciones. Los gastos inherentes a las mismas, incluidos transportes a cargo de la empresa, se contabilizarán en las cuentas correspondientes del grupo 6, sin perjuicio de lo establecido en reglas d) y e) siguientes.
- b) Los descuentos y similares incluidos en factura que no obedezcan a pronto pago se considerarán como menor importe de la venta.
- c) Los descuentos y similares que sean concedidos por la empresa a pronto pago, estén o no incluidos en factura, se considerarán gananciales financieros, contabilizándose en la cuenta 665.
- d) Los descuentos y similares que se basen en haber alcanzado determinado volumen de pedidos se contabilizarán en la cuenta 7.
- e) Los descuentos y similares posteriores a la emisión de la factura originados por defectos de calidad, incumplimiento de los plazos de entrega u otras causas análogas se contabilizarán en la cuenta 708.
- f) La contabilización de los envases cargados en factura a los clientes con facultad de su recuperación queda expuesta en la cuenta 436.

En la contabilización de ingresos por servicios serán de aplicación reglas a) a e).

En la contabilización de los beneficios por enajenación del inmovilizado o de inversiones financieras temporales, se incluirán como menor importe de los mismos los gastos inherentes a la operación.

## 19.<sup>a</sup> Dotaciones a la provisión para pensiones y obligaciones similares

En la contabilización de las dotaciones a la provisión para pensiones y obligaciones similares se incluirán los gastos devengados por las estimaciones realizadas según cálculos actuariales, con el objeto de nutrir los fondos internos necesarios para cubrir las obligaciones legales o contractuales, sin perjuicio de la imputación a la provisión de los rendimientos financieros generados a su favor.

## 20.<sup>a</sup> Subvenciones de capital

Las subvenciones de capital de cualquier clase se valorarán por el importe concedido cuando tenga carácter de no reintegrables. A estos efectos serán no reintegrables aquellas en las que ya se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión o en su caso, no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento.

Las recibidas con carácter de no reintegrables se imputarán al resultado del ejercicio en proporción a la depreciación experimentada durante el período por los activos financiados con dichas subvenciones.

En el caso de activos no despreciables la subvención se imputará al resultado del ejercicio en el que se produzca la enajenación o baja en inventario de los mismos.

## 21.<sup>a</sup> Cambios en criterios contables y estimaciones

Por aplicación del principio de uniformidad no podrán modificarse los criterios de contabilización de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán y justificarán en la memoria y siempre dentro de los criterios autorizados por este texto. En estos supuestos, se considerará que el cambio se produce al inicio del ejercicio y se incluirá como resultados extraordinarios en la cuenta de pérdidas y ganancias el efecto acumulado de las variaciones de activos pasivos, calculadas a esa fecha que sean consecuencia del cambio de criterio.

Los cambios en aquellas partidas que requieren para su valoración realiza estimaciones y que son consecuencia de la obtención de información adicional de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos, no deben considerarse a los efectos señalados en el párrafo anterior como cambios de criterio contable.

## 22.<sup>a</sup> Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados

Se considerarán principios y normas de contabilidad generalmente aceptados los establecidos en:

- a) El Código de Comercio y la restante legislación mercantil.
- b) El Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales.
- c) Las normas de desarrollo que en materia contable establezca en su caso el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y
- d) La demás legislación que sea específicamente aplicable