

I. DISPOSICIÓN XERAIS

MINISTERIO DE ECONOMÍA E FACENDA

- 14621** *Real decreto 1159/2010, do 17 de setembro, polo que se aproban as normas para a formulación de contas anuais consolidadas e se modifica o Plan Xeral de Contabilidade aprobado polo Real decreto 1514/2007, do 16 de novembro, e o Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas, aprobado polo Real decreto 1515/2007, do 16 de novembro.*

I

O dereito contable foi obxecto dunha importante modificación a través da Lei 16/2007, do 4 de xullo, de reforma e adaptación da lexislación mercantil en materia contable para a súa harmonización internacional con base na normativa da Unión Europea, froito da decisión do lexislador de seguir aplicando nas contas anuais individuais a normativa contable española, convenientemente reformada para lograr a adecuada homoxeneidade e compatibilidade da información financeira, no marco das novas exigencias contables europeas para as contas consolidadas.

A disposición derradeira primeira da citada lei confire ao Goberno a competencia para aprobar mediante real decreto o Plan Xeral de Contabilidade, co obxectivo de configurar o correspondente marco regulamentario. Este obxectivo materializouse no Real decreto 1514/2007, do 16 de novembro, polo que se aproba o Plan Xeral de Contabilidade, e no Real decreto 1515/2007, do 16 de novembro, polo que se aproba o Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas e os criterios contables específicos para microempresas.

Así mesmo, a disposición derradeira habilita o Goberno para ditar as normas complementarias do citado Plan, en concreto, as normas para a formulación das contas anuais consolidadas, co obxecto de desenvolver os aspectos contidos na nova redacción dos artigos 42 e seguintes do Código de comercio. Todo isto de conformidade co disposto nas directivas comunitarias e tendo en consideración as normas internacionais de información financeira adoptadas polos regulamentos da Unión Europea.

As normas que agora se aproban son froito da citada habilitación e teñen por obxecto recoller, no marco das normas contables españolas de fonte interna ditadas en desenvolvemento do Código de comercio, en particular, no marco do novo Plan Xeral de Contabilidade, o desenvolvemento dos aspectos específicos da consolidación de contas regulados na Sección 3.^a Presentación das contas dos grupos de sociedades, do título III da contabilidade dos empresarios, do libro I do Código de comercio.

A demora no esclarecemento do marco xurídico de referencia europeo en materia de «Combinacións de negocios» e «Consolidación de estados financeiros» motivou que a entrada en vigor do Plan Xeral de Contabilidade, nos exercicios iniciados a partir do 1 de xaneiro de 2008 non fose acompañada da aprobación dun real decreto que revisase as normas para a formulación de contas anuais consolidadas aprobadas polo Real decreto 1815/1991, do 20 de decembro.

Non obstante, na medida en que a Lei 16/2007, do 4 de xullo, o propio Código de comercio e a norma de rexistro e valoración 19.^a Combinacións de negocios do novo Plan regulaban aspectos de técnica contable relativos á consolidación, ou que se podían aducir por analoxía no dito proceso, a formulación de contas anuais consolidadas nestes exercicios púidose realizar cun adecuado grao de seguridade xurídica, tomando como referente a doutrina do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas (ICAC) incluída na nota publicada no seu boletín número 75, de setembro de 2008.

Tal e como se precisaba na citada nota, ao tomar esta decisión, considerouse que os criterios de consolidación contidos no Código de comercio, así como as disposicións que o desenvolven que non estaban derogadas, conformaban un sistema normativo adecuado

e suficiente para a formulación de contas anuais consolidadas, sendo ademais moi similares aos das normas internacionais vixentes naquel momento.

En xuño de 2009 foron aprobados os regulamentos (CE) n.º 494/2009 e 495/2009 da Comisión, do 3 de xuño de 2009, que modifican o Regulamento (CE) n.º 1126/2008, polo que se adoptan determinadas normas internacionais de contabilidade de conformidade co Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeo e do Consello, no relativo, respectivamente, á Norma internacional de contabilidade (NIC) 27 «Estados financeiros consolidados e separados» e á Norma internacional de información financeira (NIIF) 3 «Combinacións de negocios».

Na práctica, a entrada en vigor dos citados regulamentos delimitou un novo conxunto de principios aplicables polas sociedades cotizadas na formulación das súas contas consolidadas dos exercicios que se inicien a partir do 1 de xaneiro de 2010. Esta circunstancia aconsella abordar a revisión das normas para a formulación de contas anuais consolidadas coa finalidade de poñer á disposición das restantes sociedades un marco contable harmonizado co dereito comunitario.

II

O artigo 1 deste real decreto aproba as normas para a formulación das contas anuais consolidadas que se estruturan, como as anteriores normas, en seis capítulos:

- Suxeitos da consolidación.
- Obriga de consolidar, métodos de consolidación e, procedemento de posta en equivalencia.
- Método de integración global.
- Método de integración proporcional e procedemento de posta en equivalencia.
- Outras normas aplicables á consolidación.
- Contas anuais consolidadas.

O capítulo I, suxeitos da consolidación, en sintonía co Código de comercio e o novo Plan, define as sociedades incluídas na consolidación, isto é, as sociedades dependentes, multigrupo e asociadas.

A reforma introducida no noso dereito contable pola Lei 16/2007 define dous conceptos de grupo. O regulado no artigo 42 do Código de comercio, que poderíamos denominar de subordinación, formado por unha sociedade dominante e outra ou outras dependentes controladas pola primeira, e o grupo de coordinación, integrado por empresas controladas por calquera medio por unha ou varias persoas, físicas o xurídicas, que actúen conxuntamente ou se encontren baixo dirección única por acordos ou cláusulas estatutarias, previsto na indicación décimo terceira do artigo 260 do texto refundido da Lei de sociedades de capital, aprobado polo Real decreto legislativo 1/2010, do 2 de xullo, e nas normas de elaboración das contas anuais (NECA) n.º 13. Empresas do grupo, multigrupo e asociadas do Plan Xeral de Contabilidade e n.º 11 do Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas.

Para os exercicios iniciados a partir do 1 de xaneiro de 2008, só os grupos de subordinación están obrigados a formular contas anuais consolidadas, sen prexuízo da debida desagregación nos modelos de contas anuais dos saldos que se manteñen coas sociedades integrantes do grupo de coordinación.

As novas normas de consolidación definen o control como o poder de dirixir as políticas, financeira e de explotación, dunha entidade, coa finalidade de obter beneficios económicos das súas actividades. En particular, aínda que a participación noutra sociedade e o exercicio dos correspondentes dereitos de voto se configura como o suposto máis habitual de exercicio de control, non é menos certo que o verdadeiramente relevante é que se posúa ou se poida posuír este, circunstancia que dá entrada nos grupos de subordinación á creación de vínculos dominante-dependente e, en consecuencia, á obriga de consolidar, en virtude dun acordo ou contrato, así como ao feito de que para avaliar o dito control tamén se deban considerar os dereitos potenciais de voto.

En definitiva, a cuestión relevante desde unha perspectiva estritamente contable para cualificar a unidade xurídico-económica resultante destes acordos como un grupo mercantil dos previstos no artigo 42 do Código de comercio é, se como consecuencia do acordo alcanzado, se pode concluír que unha entidade, que se cualificaría como dominante e sobre a cal recaería a obriga de consolidar, ten ou pode ter, directa o indirectamente, o control das outras.

Polo tanto, naquelas modalidades de combinación en que, como consecuencia dos acordos alcanzados entre varias entidades, xorde unha nova entidade que as agrupa, será requisito sine qua non para cualificar a nova entidade como adquirente que o dito control sexa efectivo, isto é, que lonxe de constituír unha mera simulación, na nova entidade radique o control do grupo, téndoo perdido os antigos socios ou propietarios das entidades que participan na operación.

O capítulo II, obriga de consolidar, métodos de consolidación e procedemento de posta en equivalencia, regula o suposto de feito desencadeante da obriga de consolidar, os supostos de dispensa por razón de tamaño e subgrupo e os diferentes métodos de integración das partidas das sociedades incluídas na consolidación.

Sen prexuízo das precisións recollidas máis adiante respecto á obriga de consolidar, en materia de dispensa cabe citar como novidade a exención dos supostos en que a sociedade dominante participe exclusivamente en sociedades dependentes que non posúan un interese significativo, individualmente e en conxunto, para a imaxe fiel do patrimonio, da situación financeira e dos resultados das sociedades do grupo en cuxa virtude se traspón ao noso dereito contable o artigo 2 da Directiva 2009/49/CE do Parlamento Europeo e do Consello, do 18 de xuño de 2009, polo que se incorpora un novo punto 2.bis ao artigo 13 da Sétima Directiva 83/349/CEE do Consello, do 13 de xuño de 1983, relativa ás contas consolidadas.

As novas normas de consolidación, en sintonía coas normas internacionais de referencia, non establecen supostos de excepción á aplicación dos métodos ou procedementos descritos, sen prexuízo das especialidades contables impostas pola nova categoría de activos non correntes ou grupos alleables de elementos mantidos para a venda. Neste sentido, ás sociedades dependentes que se cualifiquen como tales deberáselles aplicar en todo caso o método de integración global, sen prexuízo do criterio de valoración e presentación singular regulado no artigo 14.

Non obstante, se un investimento nunha empresa multigrupo ou asociada se clasifica na categoría de activo non corrente mantido para a venda, en contas consolidadas non se altera a dita clasificación, sen que nestes supostos resulte de aplicación o método de integración proporcional nin o procedemento de posta en equivalencia.

No capítulo III, método de integración global, abórdanse os aspectos máis relevantes da consolidación. Unha vez homoxeneizados os criterios de recoñecemento e valoración dos elementos das contas anuais das sociedades do grupo, o método de integración global exige a súa agregación e posterior eliminación baixo a perspectiva do grupo como suxeito que informa, e non como a mera prolongación das contas anuais individuais da sociedade dominante.

A eliminación investimento-patrimonio neto e o recoñecemento da participación dos socios externos constitúe o punto de partida deste proceso, unha vez homoxeneizada a información e agregadas as correspondentes partidas, co obxectivo de que os activos controlados pola entidade que informa luzan no balance consolidado de acordo coa súa natureza.

Para tal efecto, considerando a similitude que existe desde un punto de vista económico entre a adquisición dos activos netos dunha empresa e os títulos representativos do patrimonio neto da sociedade que os controla, as novas normas de consolidación regulan os criterios para contabilizar a eliminación investimento-patrimonio neto por remisión ao método de adquisición regulado na norma de rexistro e valoración 19.^a do Plan Xeral de Contabilidade, coas necesarias adaptacións e precisións por razón do suxeito consolidado.

Porén, na medida en que a consolidación tamén pode exixir integrar sociedades que non constitúen un negocio, ou que a unidade de iure obrigada a consolidar que xorde dun proceso de reorganización societaria dentro dun grupo pode carecer de relevancia económica, se non se produce unha variación nos activos controlados ou nos pasivos asumidos polas sociedades que interveñen na operación, fóra da mera segregación dun patrimonio recibindo a cambio accións ou participacións da sociedade cesionaria, a norma tamén regula dous supostos especiais de eliminación investimento-patrimonio neto: a consolidación dunha sociedade que non constituía un negocio e a consolidación entre empresas que con carácter previo a que se crease a vinculación dominante-dependente xa formaban parte do grupo de subordinación ou coordinación.

No primeiro caso, a norma precisa que non poderá xurdir un fondo de comercio. Se o prezo de adquisición do investimento é inferior ao valor razoable do activo, en base consolidada a operación non motivaría ningún rexistro, dado que a correspondente diferenza negativa xa se debería ter contabilizado nas contas individuais da investidora como unha operación a título gratuito. No segundo caso apélase á continuidade dos valores en base consolidada, na medida en que as sociedades dominante e dependente estean previamente integradas nun mesmo grupo ou subgrupo español que formulase contas anuais consolidadas ou, en caso contrario, aos valores resultantes de agregar o valor en libros en contas individuais.

Cando o control sobre unha sociedade dependente se adquire a través de investimentos sucesivos, a norma contable regula este suposto denominándoo adquisición por etapas. Nos exercicios iniciados a partir do 1 de xaneiro de 2008, de acordo co criterio para contabilizar unha adquisición por etapas regulado na norma de rexistro e valoración sobre combinacións de negocios do Plan Xeral de Contabilidade, a Nota do ICAC aclaraba que na eliminación investimento-patrimonio neto que se practicará na data de control, xunto ao que poderíamos denominar compoñente patrimonio neto, debía contabilizarse a variación nas plusvalías desde a data en que se practicou cada investimento, lóxica consecuencia do recoñecemento na dita data dos activos identificables adquiridos e pasivos asumidos da sociedade adquirida polo seu valor razoable.

A diferenza entre a contraprestación entregada para obter o control, incluída a participación previa, e a parte proporcional do valor razoable dos activos netos da sociedade dependente representativa da dita participación debía contabilizarse nas reservas.

As normas que agora se aproban introducen neste punto unha importante modificación. A participación previa débese valorar a valor razoable e, en consecuencia, na eliminación investimento-patrimonio neto porase de manifesto un novo impacto patrimonial que deriva da variación de valor experimentada polo fondo de comercio implícito na participación previa desde a data en que se produciu o investimento. A diferenza que xorde ao eliminar a participación previa recoñécese na conta de perdas e ganancias como un resultado atribuído á sociedade dominante.

En definitiva, a toma do control sobre a participada, fronte á situación en que simplemente se exercía o control conxunto ou unha influencia significativa, ou se posuía un mero investimento financeiro dispoñible para a venda, constitúe un cambio cualitativo nos activos netos do grupo que exige aducir as regras aplicables nas permutas comerciais e, en consecuencia, a obriga de recoñecer o correspondente resultado na conta de perdas e ganancias.

Do mesmo modo, se se retén unha participación tras a perda de control sobre unha dependente, analizada a operación desde a perspectiva do grupo como suxeito que informa, a permuta do conxunto de activos e pasivos que se dan de baixa a cambio da contraprestación recibida, incluída a participación retida, exige contabilizar esta última polo seu valor razoable e recoñecer o correspondente resultado.

Non obstante, este criterio só se aplicará nos supostos de toma do control ou perda deste. Nos restantes casos mantense o modelo de custo vixente nas normas de 1991. Polo tanto, os investimentos e diminucións na participación das sociedades incluídas no perímetro da consolidación, ou a entrada ou saída deste que poden orixinar un cambio na cualificación e, en consecuencia, no método ou procedemento aplicable para consolidar,

non comportarán a revalorización da participación previa fóra dos dous supostos descritos.

O tratamento dos socios externos mantense en termos moi similares aos regulados na Nota do ICAC. A norma española, en liña coa estratexia de supresión de opcións iniciada co novo Plan Xeral de Contabilidade, decantouse por establecer un só criterio para valorar a participación dos intereses minoritarios fronte ás dúas alternativas que ofrece a NIIF 3 adoptada pola Unión Europea.

En particular, a norma decántase pola opción máis conservadora de valorar os socios externos pola súa porcentaxe de participación no valor razoable dos activos identificados e pasivos asumidos, sen incluír na dita valoración o fondo de comercio atribuído á participación non controladora, salvo nos supostos en que se deba calcular a participación dos minoritarios nos activos netos da entidade tras unha modificación da participación sen perda de control. Neste caso, a operación analízase desde a perspectiva do suxeito contable que informa, para o que se asemella a unha «ampliación de capital» en contas individuais, polo que non parece razoable subtraer da valoración dos minoritarios a súa porcentaxe de participación no fondo de comercio existente na data de adquisición asociada á participación que se transmite.

En relación coas consolidacións posteriores cabe sinalar que o enfoque da entidade que se seguiu, en sintonía coa NIC 27 adoptada pola Unión Europea, implica cualificar os socios externos como patrimonio neto e, en lóxica consecuencia, o tratamento contable previsto na norma para os investimentos adicionais unha vez obtido o control e para as diminucións de participación sen perda de control non permite modificar o importe do fondo de comercio nin da diferenza negativa, salvo que como consecuencia da perda recoñecida nas contas individuais da sociedade que reduce a súa participación se poña de manifesto a necesidade de contabilizar unha deterioración no citado fondo de comercio.

Os criterios para realizar as eliminacións e incorporacións de resultados por operacións internas manteñen o desenvolvemento pormenorizado da anterior regulación, fronte aos menores detalles que ofrecen as normas internacionais nesta materia, circunstancia que permitirá ás empresas españolas realizar as ditas operacións con maior seguridade xurídica. Este aspecto adquire, se cabe, especial relevancia polas implicacións que a dita regulación ten para os efectos de calcular a base impositiva das sociedades que tributan no réxime de consolidación fiscal.

O capítulo IV desenvolve o método de integración proporcional e o procedemento de posta en equivalencia ou método da participación. Na práctica apenas se produciron cambios nesta materia respecto aos criterios incluídos nas normas de 1991, salvo no que concirne ao fondo de comercio. As novas normas simplemente exigen que se informe na memoria do seu importe, que deberá contabilizarse formando parte do investimento.

Do capítulo V, outras normas aplicables á consolidación, en que se regula o tratamento contable da conversión de contas anuais en moeda estranxeira e do gasto por imposto sobre beneficios, require especial atención o primeiro deles.

As novas regras de conversión de contas anuais en moeda estranxeira diferencian entre moeda funcional e moeda de presentación. Esta última, en todo caso, será o euro para os grupos cuxa sociedade dominante estea radicada en España. Non obstante, como paso previo á valoración en moeda de presentación, a norma exige que os elementos das contas anuais se valoren en moeda funcional, que é a moeda da contorna económica principal en que opera a empresa, é dicir, a moeda en que a sociedade non soporta risco de cambio, na medida en que é a moeda en que xera e emprega a maior parte do seu efectivo, circunstancia que implica que, con carácter xeral, a moeda funcional dos grupos sen presenza no estranxeiro sexa o euro.

Os criterios que se regulan nestas normas para determinar a moeda funcional dunha sociedade tamén son aplicables en contas individuais. Do mesmo modo que os conceptos partidas «monetarias» e «non monetarias» que se utilizan no capítulo V son os recollidos na norma de rexistro e valoración 11.^a Moeda estranxeira do Plan Xeral de Contabilidade.

A partir destes conceptos, e unha vez valorados os elementos das contas anuais en moeda funcional, as normas establecen un sistema de conversión ao euro similar ao

método de tipo de cambio de peche regulado nas normas de 1991. En comparación con estas, a principal novidade radica na consideración do fondo de comercio como un activo da dependente, sen que por tanto proceda a súa valoración ao tipo de cambio histórico, e a exigencia de que a diferenza de conversión acumulada no patrimonio neto se reclasifique á conta de perdas e ganancias cando se allee ou liquide por outra vía o investimento no estranxeiro, isto é, cando a empresa deixe de ter unha exposición por risco de tipo de cambio, en particular, cando se produza a recuperación do seu investimento en forma de dividendos.

A regulación do gasto por imposto sobre beneficios goza de maior desenvolvemento que nas normas precedentes, coa finalidade de aclarar o tratamento contable dunha materia que a miúdo requiriu do labor interpretativo da doutrina polo breve da regra xeral incluída nas anteriores normas, en esencia, moi similar á regulación que agora se aproba.

Por último, no capítulo VI establécense as normas de elaboración das contas anuais consolidadas en sintonía cos criterios e modelos de presentación do Plan Xeral de Contabilidade, sen prexuízo das adaptacións necesarias por razón do suxeito consolidado.

III

Sobre a base da interpretación efectuada en novembro de 2003 pola Comisión Europea no seu documento «Comentarios referentes a certos artigos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeo e do Consello, do 19 de xullo de 2002, relativo á aplicación de normas internacionais de contabilidade e da Cuarta Directiva 78/660/CEE do Consello, do 25 de xullo de 1978, e a Sétima Directiva 83/349/CEE do Consello, do 13 de xuño de 1983, sobre contabilidade», en particular, no número 2.2.2. Definición de «contas consolidadas», a definición de grupo e a das sociedades dispensadas de consolidar corresponde a cada Estado membro, mesmo en relación co que poderíamos denominar «grupos cotizados».

De acordo co anterior, o artigo 2 do real decreto fixa o alcance das normas de consolidación, precisando que serán de aplicación obrigatoria polas sociedades dominantes españolas obrigadas a consolidar, nos seguintes termos:

– Se algunha sociedade do grupo emitiu valores admitidos a negociación nun mercado regulado de calquera Estado membro da Unión Europea, deberá aplicar obrigatoriedade a sección primeira do capítulo primeiro e a sección primeira do capítulo segundo, en canto desenvolvemento regulamentario dos artigos 42 e 43 do Código de comercio.

– As restantes sociedades aplicarán a norma de forma íntegra, salvo que ao abeiro do previsto no artigo 43.bis do Código de comercio optasen por aplicar as normas internacionais de contabilidade adoptadas pola Unión Europea, caso en que só lles resultarán de aplicación obrigatoria as seccións indicadas no inciso anterior.

Adicionalmente, o citado artigo precisa que as normas que agora se aproban tamén serán de aplicación obrigatoria para as restantes persoas, físicas ou xurídicas, non obrigadas a consolidar, pero que de forma voluntaria decidisen facelo, así como cando unha norma substantiva impoña aos suxeitos incluídos no seu ámbito de aplicación a obriga de consolidar de acordo cos criterios establecidos no Código de comercio.

IV

O artigo 4 inclúe a modificación do Plan Xeral de Contabilidade aprobado polo Real decreto 1514/2007, do 16 de novembro.

A aplicación do método de adquisición regulado na norma de rexistro e valoración 19.^a Combinacións de negocios do Plan Xeral de Contabilidade constitúe a pedra angular da consolidación, e fixa os criterios xerais para integrar os activos e pasivos das sociedades dependentes nas contas consolidadas na data de toma de control. A revisión destas

normas, en lóxica correspondencia, exige revisar a regulación en materia de combinacións de negocios incluída no Plan Xeral de Contabilidade.

A citada norma de rexistro e valoración 19.^a establece os criterios contables que se deben aplicar para contabilizar as operacións de fusión, escisión ou cesión global de activo e pasivo reguladas na Lei 3/2009, do 3 de abril, sobre modificacións estruturais das sociedades mercantís, cando o patrimonio que se transmite en bloque por sucesión universal constitúe un negocio, á marxe de que o sexa ou non o adquirente, en sintonía coa nova definición de negocio incluída na NIIF 3 adoptada pola Unión Europea.

Cando o obxecto do acordo de fusión, escisión o cesión global non constitúa un negocio, non resultará aplicable o método de adquisición naqueles aspectos que se opoñan ao criterio previsto na respectiva norma de rexistro e valoración para contabilizar os correspondentes elementos patrimoniais. Porén, non se considera contraria á dita regulación e, en consecuencia, serán aplicables aos citados acordos os criterios establecidos para recoñecer e valorar o traspaso dos elementos patrimoniais, o rexistro dos efectos contables da operación, os criterios para cualificar unha operación como adquisición inversa, así como as consecuencias que disto derivan, en particular, as normas de elaboración das contas anuais das sociedades que participan na operación.

A terceira operación con incidencia en contas individuais á cal resultará aplicable o método de adquisición regulado na norma de rexistro e valoración 19.^a é a compravenda dun negocio ou calquera outra modalidade contractual (por exemplo, a cesión global de activo e pasivo) en cuxa virtude unha empresa adquira os elementos patrimoniais constitutivos dun negocio. Polo contrario, os supostos descritos nas alíneas c) e d) do número 1 constitúen combinacións de negocios implícitas nas cales o método de adquisición só producirá efecto en contas consolidadas, sen prexuízo da aplicación analóxica dos criterios para determinar o custo do investimento nunha dependente, tal e como agora recolle de forma expresa a norma de rexistro e valoración sobre instrumentos financeiros.

A reforma que agora se aproba, continuando coa técnica de normalización das operacións entre empresas do grupo iniciada no novo Plan, deixa fóra do alcance da norma de rexistro e valoración 19.^a as operacións de fusión, escisión e achega non pecuniaria entre empresas do grupo, que se regulan no número 2 da norma de rexistro e valoración 21.^a, sempre que se cumpran os requisitos que máis adiante se detallan.

Unha das novidades destacables é a precisión que sobre o rexistro e valoración da baixa de elementos patrimoniais se efectuou no número 1 da norma de rexistro e valoración 19.^a para o caso particular das fusións e escisións, cando a contrapartida pola dita cesión non a recibe a propia empresa senón os seus socios ou propietarios, ou cando o que se pon de manifesto é a recuperación ou distribución dos activos por aqueles. Nestas operacións, deixando á marxe as operacións entre empresas do grupo, non cabe dúbida de que desde a perspectiva do suxeito que informa se produce un resultado que se debe contabilizar na conta de perdas e ganancias por diferenza entre o valor en libros dos elementos transmitidos e o valor razoable da contraprestación recibida, neta dos custos de transacción.

O Plan Xeral de Contabilidade segue regulando o método de adquisición como única alternativa posible para rexistrar as combinacións de negocios. Para os efectos de identificar a empresa adquirente, régulanse os indicios que permiten advertir a dita condición en sintonía coa norma internacional de referencia e cuxo patrimonio manterá o seu valor en libros, a diferenza do adquirido, que se debe contabilizar, con carácter xeral, polo seu valor razoable.

Cando a adquisición se cualifique como inversa, e sen prexuízo da regulación expresa dalgúns aspectos no propio Plan, optouse por clarificar os criterios aplicables a través da remisión á aplicación analóxica dos regulados nas normas de consolidación que desenvolven o Código de comercio, considerando o maior detalle que sobre estas operacións se incluíu no artigo 33 das citadas normas.

O artigo 31, número 7, da Lei 3/2009, do 3 de abril, establece como contido obrigatorio do proxecto común de fusión a mención da data a partir da cal a fusión terá efectos contables de acordo co disposto no Plan Xeral de Contabilidade. Esta obriga tamén impera

para o caso das escisións, de acordo coa remisión contida no artigo 73, número 1, á regulación en materia de fusións. Por último, o artigo 85, número 2, exige esta mesma información no suposto de cesión global.

A regulación en materia de data de adquisición incluída no número 2.2 da norma de rexistro e valoración 19.^a do Plan Xeral de Contabilidade persegue facer compatibles as exigencias impostas pola norma contable, en cuxa virtude estas operacións deben ser contabilizadas tomando como data de referencia a de adquisición, cunha regulación mercantil que subordina a eficacia fronte a terceiros dos acordos alcanzados á inscrición da correspondente escritura pública no Rexistro Mercantil.

Todo isto sen prexuízo da dificultade que en numerosas ocasións se poida presentar para identificar a data en que se obtén o control se a combinación de negocios se instrumenta a través destes acordos que, nalgúns casos, ademais de someterse á vontade dos socios, tamén deben lograr a correspondente autorización administrativa. É por isto polo que a norma sitúa a data de adquisición, con carácter xeral, na de celebración da xunta de accionistas ou órgano equivalente da empresa adquirida en que se aproba a operación, sempre que non sexa evidente que o control se obtivo nun momento posterior.

Esta regra fórmulase considerando que, de acordo co noso ordenamento xurídico mercantil, será a xunta ou órgano equivalente da sociedade adquirida, como foro de máxima expresión da vontade da sociedade, onde os socios da adquirida deberán acordar a toma de control pola adquirente. Porén, non cabe dúbida de que se a dita vontade xa foi expresada a través doutra canle, por exemplo, porque os socios que controlan as sociedades que interveñen na operación chegaron a un acordo válido nunha data previa, xerando unha vinculación dominante-dependente, será esta última data a que se debería considerar como data de control, circunstancia que situaría o posterior acordo de fusión no ámbito de aplicación da norma de rexistro e valoración sobre operacións entre empresas do grupo.

Na práctica, é habitual que nos acordos de adquisición dun negocio, ademais de pagamentos certos (activos entregados, pasivos recoñecidos a pagar polo adquirente e entrega como pagamento de instrumentos de patrimonio emitidos polo adquirente), poidan figurar cláusulas en cuxa virtude, en caso de darse certos feitos nun tempo futuro, a adquirente podería estar obrigada a desembolsar unha contraprestación adicional ou ter dereito á devolución de parte do entregado. É dicir, á vista destes acordos podería xurdir un pagamento ou cobramento continxente a satisfacer ou recibir polo adquirente.

En consecuencia, no cálculo do custo da combinación de negocios régulanse os citados acordos de contraprestación continxente, incluíndo os activos recibidos como un elemento que se debe considerar no cálculo do prezo de adquisición, con signo negativo, como consecuencia, por exemplo, da posibilidade de que a adquirente recupere parte do desembolso realizado se a entidade combinada incorre en perdas ou non se cumpre un determinado nivel de ganancias. Se a raíz da inclusión deste activo como menor custo da combinación xorde unha diferenza negativa, isto é, un ingreso, a norma prohibe o seu recoñecemento inicial, pero non o posterior, que se deberá realizar a medida que se cumplan os fitos que motivarán o citado reembolso, por exemplo, a xeración de perdas pola entidade combinada.

En relación co citado custo, un aspecto que hai que salientar é a nova cualificación contable dos desembolsos aboados aos profesionais que interveñen na operación que, en sintonía coa norma internacional de referencia, se deben contabilizar como un gasto na conta de perdas e ganancias.

A regulación sobre recoñecemento e valoración dos activos identificables adquiridos, pasivos asumidos e cálculo do fondo de comercio ou da diferenza negativa exige recoñecer todos os activos e pasivos que cumpran a definición do Marco conceptual da contabilidade e obriga a valoralos, con carácter xeral, polo seu valor razoable, coa finalidade de afondar na relevancia da información en materia de combinacións, sempre e cando esta relevancia non vaia en detrimento da fiabilidade nas medicións dos citados elementos.

Este criterio pon de manifesto a vocación do novo Plan Xeral de Contabilidade de recoñecer o máximo número de elementos patrimoniais e limitar o importe que debe lucir

como fondo de comercio ao exceso ou residuo do custo da combinación sobre o valor razoable dos activos netos recibidos.

Porén, en relación coa diferenza negativa, a norma mantén a cautela sobre o recoñecemento de inmovilizados intanxibles sen mercado activo, e inclúe a sinalada máis arriba sobre activos continxentes, en ambos os casos, coa finalidade de reforzar a fiabilidade da información financeira naquelas operacións, como sucede nas combinacións de negocios, onde o recoñecemento deste tipo de activos por referencia a un valor razoable que non se obtivese nun mercado activo podería ir en prexuízo dela.

Por análogos motivos, con carácter xeral, naqueles casos en que xurda unha diferenza negativa como consecuencia dunha valoración dos activos netos superior ao valor razoable da contraprestación entregada, desde unha perspectiva económica racional deberíase concluír que a citada diferenza forma parte da valoración do negocio adquirido e, en consecuencia, que debería reducir o valor neto dos citados elementos ata o límite da contraprestación satisfeita, salvo que o dito importe sexa causa das propias excepcións previstas na norma sobre recoñecemento a valor razoable, por exemplo, a que poida xurdir pola medición dos activos por impostos diferidos, que si que poderá orixinar o recoñecemento do citado ingreso.

Outra cuestión analizada con detalle pola norma de rexistro e valoración é o tratamento das transaccións separadas, pola exigencia de diferenciar con claridade os intercambios de dereitos e obrigas que derivan da combinación dos acordados de forma simultánea a esta pero que en ningún caso forman parte da contraprestación entregada polos activos netos adquiridos.

Neste sentido, unha transacción formalizada por ou en nome da adquirente ou que beneficia principalmente a adquirente ou a entidade combinada en lugar da adquirida (ou os seus anteriores propietarios) antes da combinación, constituirá probablemente unha transacción separada e, en consecuencia, motivará un axuste no custo aparente da combinación, como aquelas que implican a cancelación de relacións xurídicas de natureza contractual ou non (por exemplo, un litixio), ou a remuneración aos traballadores ou antigos propietarios da adquirida por servizos futuros. Tamén se cualificará como transacción separada o reembolso á adquirida ou aos seus antigos propietarios polo pagamento dos gastos do adquirente relacionados coa adquisición.

A contabilización por etapas dunha combinación de negocios en contas individuais non presenta diferenzas conceptuais respecto ao rexistro da eliminación investimento-patrimonio neto, a cuxa explicación cabe remitirse, dado que os efectos nas contas individuais da adquirente por motivo da valoración a valor razoable da participación previa serán análogos aos alí descritos.

A concesión do prazo dun ano para contabilizar de forma definitiva a combinación de negocios é o contrapunto da exigencia de recoñecer a combinación de negocios con efectos desde a data de adquisición, fronte á situación anterior á reforma contable, na cal nas operacións de fusión, por exemplo, os valores que hai que considerar eran os incluídos no balance de fusión, sen necesidade de practicar ningún axuste na data de inscrición da fusión, salvo o derivado dos activos netos xerados desde a data do citado balance.

A incerteza sobre a existencia e medición do valor razoable dos activos identificables adquiridos e pasivos asumidos da adquirida na data de celebración da xunta de accionistas pon de manifesto a necesidade de outorgar o citado prazo para valorar de forma definitiva a operación, sen prexuízo de que, con carácter xeral, estas valoracións non deberían diferir de forma significativa das incluídas no balance de fusión, salvo no que concirne ao fondo de comercio calculado para efectos extracontables no balance de fusión da adquirida, que loxicamente se verá axustado polos resultados contabilizados no exercicio ata a data de adquisición.

Para isto, a información que se debe considerar deberá ser en todo caso a existente na data de adquisición, e en ningún caso a producida con posterioridade, salvo que esta simplemente constituía un mero axuste á fiabilidade das estimacións que se realizaron na dita data, como por exemplo a información obtida sobre o beneficio xerado pola entidade combinada no período de valoración.

Non obstante, a principal novidade neste punto, en conexión cos criterios aplicables á valoración posterior destas operacións, é a relativa á prohibición de axustar o custo da combinación máis alá do prazo dun ano desde a data de adquisición. É dicir, unha vez finalizado o período de valoración, calquera axuste será tratado de forma prospectiva, en particular, o que poida afectar o importe definitivo da contraprestación continxente, cuxa variación de valor desde a dita data (finalización do período de valoración) en todo caso se contabilizará con aboamento ou cargo á conta de perdas e ganancias, salvo que se incorrese nun erro. Este mesmo tratamento será aplicable á outra excepción que recollía a norma que se derroga do Plan Xeral de Contabilidade, o recoñecemento de activos por impostos diferidos, cuxo rexistro unha vez transcorrido o período de valoración xa non virá acompañado do correspondente axuste no importe do fondo de comercio.

As modificacións en materia de combinacións de negocios complétanse coa nova regulación incluída nas normas de elaboración das contas anuais, co obxecto de precisar o seu contido no suposto de adquisicións inversas, así como coa revisión das notas da memoria relativas á materia, isto é, da nota 7.2.2 do modelo normal sobre fondo de comercio e da nota 19.^a Combinacións de negocios.

V

Este real decreto introduce outra serie de novidades impostas polas modificacións introducidas en materia de combinacións de negocios.

Así, inclúese unha revisión parcial da norma de rexistro e valoración 9.^a Instrumentos financeiros e a 13.^a Impostos sobre beneficios, cuxos detalles máis relevantes xa se expuxeron.

Adicionalmente, a reforma do número 2 e a incorporación dun novo número 3 na norma de rexistro e valoración 21.^a Operacións entre empresas do grupo ten como obxectivo sistematizar a doutrina do ICAC sobre o mantemento do valor contable precedente e incorporar, se é o caso, a valoración en termos consolidados en todas aquelas operacións en que se produce un desprazamento de elementos patrimoniais constitutivos dun negocio entre as sociedades do grupo, tal e como estas se definen na NECA 13.^a, se como consecuencia da operación non se produce unha variación nos activos controlados ou nos pasivos asumidos polas sociedades que interveñen na operación, fóra da mera achega dun negocio recibindo a cambio accións ou participacións da sociedade cesionaria, ou da adquisición deste entregando como contraprestación instrumentos de patrimonio propio.

Todo isto sen prexuízo de que na memoria das contas anuais se informe do valor razoable dos citados elementos patrimoniais ou dos instrumentos de patrimonio entregados en contraprestación naqueles casos en que por exixencias da norma mercantil a operación se deba formalizar en escritura pública en que se faga constar o valor razoable dos citados elementos.

Por análogos motivos considérase oportuno regular estas operacións desde a perspectiva da recuperación ou distribución do patrimonio achegado ou do xerado polas sociedades do grupo, é dicir, os supostos de redución de capital, disolución ou distribución de dividendos, cando a cancelación da débeda calculada en termos de valor razoable por imposición da norma mercantil se realiza entregando a cambio elementos patrimoniais constitutivos dun negocio cun valor en libros inferior ao dito importe.

Cando na operación non interveña a empresa dominante, ou a dominante dun subgrupo, e a súa dependente, as contas anuais que se deben considerar para estes efectos serán as do grupo ou subgrupo maior en que se integren os citados elementos patrimoniais cuxa sociedade dominante sexa española. No suposto de que as citadas contas non se formulen ao abeiro de calquera dos motivos de dispensa previstos nas normas de consolidación ou polo feito de non existir obriga de consolidar, tomaranse os valores existentes antes de realizarse a operación nas contas anuais individuais.

Para dar cumprimento aos criterios recollidos na norma de rexistro e valoración 21.^a é necesario recordar que se as sociedades intervinientes na operación pertencen a un grupo que formula as súas contas anuais consolidadas aplicando as normas internacionais de contabilidade adoptadas pola Unión Europea, as referencias que na citada norma de

registro e valoración se realizan ás contas anuais consolidadas sono ás que desenvolven os criterios contidos no Código de comercio, debendo ser estes últimos os que se teñan en consideración para os efectos de formular as contas anuais individuais, sen prexuízo da lóxica aplicación do principio de importancia relativa.

Porén, quedan á marxe deste razoamento as operacións de cesión global, así como as fusións ou escisións en que a adquirente deba compensar as sociedades do grupo que non participan na operación pola perda que se produce no patrimonio neto destas últimas de conformidade co disposto no número 2 dos artigos 49 e 52 da Lei 3/2009, do 4 de abril. Nestes casos, os elementos patrimoniais incorporaranse ás contas individuais da adquirente polo seu valor razoable, sempre que a dita compensación se realice mediante a entrega dun activo monetario.

A modificación do Plan Xeral de Contabilidade conclúe cunha proposta de revisión do cadro de conciliación de contas e partidas, do modelo normal e abreviado de balance incluído na súa terceira parte e das descricións e relacións contables das contas que se viron afectadas polos cambios nos criterios de registro e valoración.

O modelo contable incorporado ao noso dereito mercantil pola Lei 16/2007, do 4 de xullo, trouxo consigo a aprobación dun Plan Xeral Contable para Pequenas e Medianas Empresas, como norma complementaria do Plan Xeral de Contabilidade. As modificacións introducidas neste último exixen modificar o primeiro, para seguir mantendo a coherencia interna do modelo, en todo aquilo que non se considere que requira unha simplificación por razón da complexidade da operación, como non parece que sexa o caso dos cambios introducidos nas normas de registro e valoración do Plan Xeral de Contabilidade en materia de instrumentos financeiros, imposto sobre beneficios e operacións entre empresas do grupo.

Para tal efecto, o artigo 5 inclúe unha modificación das respectivas normas de registro e valoración do Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas, aprobado polo Real decreto 1515/2007, do 16 de novembro.

VI

O réxime de dereito transitorio para as sociedades que xa viñan consolidando con anterioridade á entrada en vigor das novas normas aséntase nos seguintes principios:

– Os novos criterios non teñen efectos retroactivos, regra que tamén é aplicable ás modificacións incluídas na norma de registro e valoración sobre combinacións de negocios do Plan Xeral de Contabilidade, no que concirne aos efectos que a dita regulación ten no tratamento da eliminación investimento-patrimonio neto. En consecuencia, nas contas anuais consolidadas do primeiro exercicio que se inicie a partir do 1 de xaneiro de 2010 non se alterarán as valoracións dos activos, dos pasivos nin das partidas específicas da consolidación calculadas de acordo coas disposicións que en cada momento estiveron en vigor.

– En particular, para os exercicios iniciados a partir do 1 de xaneiro de 2008, os criterios aplicables foron aclarados na Nota do ICAC publicada no seu boletín n.º 75, precisando os artigos das normas de 1991 que se consideraban derogados por oporse á nova regulación do Código de comercio e declarando de forma expresa a vixencia daqueles que se consideraban compatibles. A citada nota tamén se pronuncia sobre os criterios que se seguirán na data de transición, con carácter xeral, o 1 de xaneiro de 2008.

– Xunto á regra xeral, a disposición transitoria primeira, número 2, e a disposición transitoria terceira regulan dous criterios especiais, en relación co recoñecemento do saldo debedor dos intereses minoritarios que poida xurdir da aplicación dos novos criterios, e precisando o criterio que se seguirá nos acordos de pagamentos continxentes.

En relación con estes últimos, para as combinacións de negocios cuxa data de adquisición sexa posterior ao 1 de xaneiro de 2008 e anterior á entrada en vigor das normas que agora se aproban, mantense o réxime anterior regulado na norma de registro e valoración 19.ª Combinacións de negocios do Plan Xeral de Contabilidade, cuxa aplicación analóxica na determinación do custo dunha dependente cabe recordar que só

se aplica á participación económica efectiva, e non ao investimento cuxos riscos e beneficios non se asumise na data de adquisición desde a perspectiva das contas anuais individuais.

– Por último outórgaselles ás sociedades a facultade de non adaptar aos novos criterios a información comparativa, cualificándose as contas das sociedades que fagan uso da opción como iniciais para os efectos derivados da aplicación do principio de uniformidade e do requisito de comparabilidade, cualificación que lóxicamente só se aplica en relación cos criterios que as novas normas modificasen.

A regulación en materia de contas consolidadas incluída no real decreto conclúe coa disposición transitoria sexta, sen prexuízo dos efectos derivados da reforma introducida no Plan Xeral de Contabilidade. A citada disposición ten o obxectivo de proporcionar un criterio que lles permita ás empresas unha aplicación gradual no tempo das normas de consolidación cando, por motivo de ter superado os límites de dispensa por razón de tamaño, o grupo veña obrigado a formular contas consolidadas nunha data posterior á data de adquisición, e sempre e cando non o veña facendo de forma voluntaria ou como consecuencia da súa pertenza a un grupo maior.

Esta regulación proxecta os seus efectos ás contas anuais individuais, na medida en que varias normas do Plan Xeral de Contabilidade regulan o rexistro e valoración de operacións por referencia aos valores resultantes de aplicar as normas de consolidación que desenvolven o Código de comercio. Por exemplo, resultaría aplicable nunha operación de fusión entre unha sociedade dominante e a súa dependente, dispensadas da obriga de consolidar por razón de tamaño.

A disposición transitoria terceira, cuarta e quinta configuran un réxime transitorio para as modificacións en contas individuais moi similar ao previsto para as contas consolidadas. Así, prohíbese a aplicación retroactiva dos cambios incluídos no Plan Xeral de Contabilidade e no Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas, salvo que as empresas opten por presentar información comparativa adaptada aos novos criterios, caso en que as operacións realizadas no exercicio comparativo se mostrarán aplicando os novos criterios.

Por último, na disposición derradeira terceira recóllense as competencias establecidas na lexislación vixente sobre adaptación e desenvolvemento do Plan Xeral de Contabilidade e as súas normas complementarias, en particular, das Normas para a formulación de contas anuais consolidadas.

Na súa virtude, por proposta da vicepresidenta segunda do Goberno e ministra de Economía e Facenda, de acordo co Consello de Estado e logo de deliberación do Consello de Ministros na súa reunión do día 17 de setembro de 2010,

DISPOÑO:

Artigo 1. *Aprobación das normas de consolidación.*

Apróbanse as Normas para a formulación de contas anuais consolidadas, cuxo texto se insire a seguir.

Artigo 2. *Obrigatoriedade das normas de consolidación.*

1. As Normas para a formulación de contas anuais consolidadas serán de aplicación obrigatoria aos seguintes suxeitos:

a) Os grupos de sociedades, incluídos os subgrupos, cuxa sociedade dominante sexa unha sociedade española.

Se, na data de peche do exercicio, algunha das sociedades do grupo emitiu valores admitidos a cotización nun mercado regulado de calquera Estado membro da Unión Europea, só lles resultará de aplicación obrigatoria a sección primeira do capítulo I e a sección primeira do capítulo II. Seguirase este mesmo criterio cando a sociedade dominante

opte pola aplicación das normas internacionais de información financeira adoptadas polos regulamentos da Unión Europea.

En calquera caso, na memoria deberase incluír a información contida nas indicacións 1 a 9 do artigo 48 do Código de comercio.

b) Os casos en que voluntariamente calquera empresario, persoa física ou xurídica dominante formule e publique contas consolidadas.

c) Os supostos de formulación e publicación de contas consolidadas por calquera persoa física ou xurídica, distinta das recollidas nas alíneas anteriores, na medida en que a súa norma substantiva lles impoña a dita obriga ou as formulen voluntariamente.

2. O disposto neste real decreto non será de aplicación aos grupos de sociedades para os que existan disposicións específicas, en materia de consolidación de contas anuais, que lles sexan aplicables.

Artigo 3. *Principios e normas de contabilidade xeralmente aceptados.*

1. Para os efectos da formulación das contas anuais consolidadas, consideraranse principios e normas de contabilidade xeralmente aceptados os establecidos en:

a) O Código de comercio e a restante lexislación mercantil.

b) O Plan Xeral de Contabilidade e as súas adaptacións sectoriais, así como as normas específicas por razón do suxeito contable.

c) As normas para a formulación das contas anuais consolidadas e as súas adaptacións sectoriais, así como as normas de consolidación específicas por razón do suxeito contable.

d) As normas de desenvolvemento que, en materia contable, estableza mediante resolución o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, e

e) A demais lexislación española que sexa especificamente aplicable.

2. O disposto no punto anterior non será de aplicación aos grupos de sociedades que apliquen as normas internacionais de información financeira adoptadas polos regulamentos da Unión Europea, salvo no que respecta á regulación obrigatoria prevista no artigo 2, número 1, alínea a), deste real decreto.

3. No caso de ausencia dunha norma ou interpretación dentro do conxunto de principios e normas de contabilidade xeralmente aceptados en materia de consolidación, os administradores deberán utilizar o seu xuízo profesional para definir un criterio contable que sexa o máis respectuoso co marco conceptual previsto no Plan Xeral de Contabilidade. Para tal efecto, poderanse considerar as prácticas que se seguen no sector, así como calquera outro desenvolvemento normativo relevante, incluídas as normas internacionais de información financeira adoptadas polos regulamentos da Unión Europea.

Artigo 4. *Modificación do Plan Xeral de Contabilidade aprobado polo Real decreto 1514/2007, do 16 de novembro.*

O Plan Xeral de Contabilidade, aprobado polo Real decreto 1514/2007, do 16 de novembro, queda modificado como segue:

Un. Modifícase o número 2.5.1 da norma de rexistro e valoración 9.^a Instrumentos financeiros, incluída na segunda parte do Plan Xeral de Contabilidade, aprobado polo Real decreto 1514/2007, do 16 de novembro, que queda redactado como segue:

«2.5.1 *Valoración inicial*

Os investimentos no patrimonio de empresas do grupo, multigrupo e asociadas valoraranse inicialmente ao custo, que equivalerá ao valor razoable da contraprestación entregada máis os custos de transacción que lles sexan directamente atribuíbles, e deberase aplicar, se é o caso, en relación coas empresas do grupo, o criterio incluído no número 2 da norma relativa a operacións entre

empresas do grupo e os criterios para determinar o custo da combinación establecidos na norma sobre combinacións de negocios.

Non obstante, de existir un investimento anterior á súa cualificación como empresa do grupo, multigrupo ou asociada, considerarase como custo do dito investimento o valor contable que debería ter este inmediatamente antes de que a empresa pase a ter esa cualificación. Se for o caso, os axustes valorativos previos asociados co dito investimento contabilizados directamente no patrimonio neto manteranse neste ata que se produza algunha das circunstancias descritas no número 2.5.3 seguinte.

Formará parte da valoración inicial o importe dos dereitos preferentes de subscripción e similares que, se é o caso, se adquirisen.»

Dous. Modifícanse os números 2.2, 2.3 e 4 da norma de rexistro e valoración 13.^a Impostos sobre beneficios, incluída na segunda parte do Plan Xeral de Contabilidade, aprobado polo Real decreto 1514/2007, do 16 de novembro, que quedan redactados como segue:

«2.2 *Pasivos por imposto diferido*

En xeral, recoñecerase un pasivo por imposto diferido por todas as diferenzas temporarias impositivas, a menos que estas xurdisen de:

- a) O recoñecemento inicial dun fondo de comercio. Non obstante, os pasivos por imposto diferido relacionados cun fondo de comercio rexistraranse sempre que non xurdisen do seu recoñecemento inicial.
- b) O recoñecemento inicial dun activo ou pasivo nunha transacción que non é unha combinación de negocios e ademais non afectou nin o resultado contable nin a base impositiva do imposto.

2.3 *Activos por imposto diferido*

De acordo co principio de prudencia só se recoñecerán activos por imposto diferido na medida en que resulte probable que a empresa dispoña de ganancias fiscais futuras que permitan a aplicación destes activos.

Sempre que se cumpra a condición anterior, recoñecerase un activo por imposto diferido nos supostos seguintes:

- a) Polas diferenzas temporarias deducibles;
- b) Polo dereito a compensar en exercicios posteriores as perdas fiscais;
- c) Polas deducións e outras vantaxes fiscais non utilizadas, que queden pendentes de aplicar fiscalmente.

Sen prexuízo do anterior, non se recoñecerá un activo por imposto diferido cando a diferenza temporaria deducible xurdise polo recoñecemento inicial dun activo ou pasivo nunha transacción que non sexa unha combinación de negocios e, ademais, non afectou nin o resultado contable nin a base impositiva do imposto.

Na data de peche de cada exercicio, a empresa reconsiderará os activos por imposto diferido recoñecidos e aqueles que non recoñecese anteriormente. Nese momento, a empresa dará de baixa un activo recoñecido anteriormente se xa non resulta probable a súa recuperación, ou rexistrará calquera activo desta natureza non recoñecido anteriormente, sempre que resulte probable que a empresa dispoña de ganancias fiscais futuras en contía suficiente que permitan a súa aplicación.

4. *Gasto (ingreso) por imposto sobre beneficios*

O gasto (ingreso) por imposto sobre beneficios do exercicio comprenderá a parte relativa ao gasto (ingreso) polo imposto corrente e a parte correspondente ao gasto (ingreso) polo imposto diferido.

O gasto ou o ingreso por imposto corrente corresponderase coa cancelación das retencións e pagamentos á conta así como co recoñecemento dos pasivos e activos por imposto corrente.

O gasto ou o ingreso por imposto diferido corresponderase co recoñecemento e a cancelación dos pasivos e activos por imposto diferido, así como, se é o caso, polo recoñecemento e imputación á conta de perdas e ganancias do ingreso directamente imputado ao patrimonio neto que poida resultar da contabilización daquelas deducións e outras vantaxes fiscais que teñan a natureza económica de subvención.

Tanto o gasto ou o ingreso por imposto corrente como diferido se inscribirán na conta de perdas e ganancias. Non obstante, nos seguintes casos os activos e pasivos por imposto corrente e diferido terán como contrapartida as que a seguir se indican:

a) De se relacionaren cunha transacción ou suceso que se recoñecese directamente nunha partida do patrimonio neto, recoñeceranse con cargo ou aboamento á dita partida.

b) De xurdiren como causa dunha combinación de negocios, recoñeceranse como os demais elementos patrimoniais do negocio adquirido, salvo que constitúan activos ou pasivos da adquirente, caso en que o seu recoñecemento ou baixa non formará parte da combinación de negocios. O gasto por imposto corrente que se poña de manifesto como consecuencia da anulación da participación previa na sociedade adquirida, inscribírase na conta de perdas e ganancias.

Cando a modificación da lexislación tributaria ou a evolución da situación económica da empresa desen lugar a unha variación no importe dos pasivos e activos por imposto diferido, estes axustes constituirán un ingreso ou gasto, segundo corresponda, por imposto diferido, na conta de perdas e ganancias, excepto na medida en que se relacionen con partidas que por aplicación das normas deste Plan Xeral de Contabilidade deberon ser previamente cargadas ou aboadas directamente a patrimonio neto, caso en que se imputarán directamente neste.

No caso de combinacións de negocios, cando na contabilización inicial da combinación non se recoñeceron separadamente activos por imposto diferido da empresa adquirida, por non cumprir os criterios de recoñecemento, e posteriormente proceda recoñecer os ditos activos, actuarase da forma seguinte:

a) Os activos por imposto diferido que se recoñezan dentro do período de valoración a que fai referencia o número 2.6 da norma de rexistro e valoración sobre combinacións de negocios, e que procedan de nova información sobre feitos e circunstancias que existían na data de adquisición, reducirán, se é o caso, o importe en libros do fondo de comercio relacionado con esa adquisición. Se o importe en libros dese fondo de comercio é nulo, calquera activo por imposto diferido deberase recoñecer como un axuste á diferenza negativa.

b) Os activos por imposto diferido que se recoñezan despois do citado período de valoración, ou dentro do período de valoración pero que deriven de feitos ou circunstancias que non existían na data de adquisición, non darán lugar a axustes no importe en libros do fondo de comercio ou da diferenza negativa, e deberanse recoñecer en resultados, ou se a norma o require, directamente no patrimonio neto.

No caso particular dunha empresa en que todas as diferenzas temporais ao inicio e peche do exercicio fosen orixinadas por diferenzas temporais entre a base imponible e o resultado contable antes de impostos, o gasto (ingreso) por imposto diferido poderase valorar directamente mediante a suma alxebrica das cantidades seguintes, cada unha co signo que corresponda:

a) Os importes que resulten de aplicar o tipo de gravame apropiado ao importe de cada unha das diferenzas indicadas, recoñecidas ou aplicadas no exercicio, e ás bases impositivas negativas a compensar en exercicios posteriores, recoñecidas ou aplicadas no exercicio;

b) Os importes das deducións e outras vantaxes fiscais pendentes de aplicar en exercicios posteriores, recoñecidas ou aplicadas no exercicio, así como, se é o caso, polo recoñecemento e imputación á conta de perdas e ganancias do ingreso directamente imputado ao patrimonio neto que poida resultar da contabilización daquelas deducións e outras vantaxes fiscais na cota do imposto que teñan unha natureza económica asimilable ás subvencións;

c) Os importes derivados de calquera axuste valorativo dos pasivos ou activos por imposto diferido, normalmente por cambios nos tipos de gravame ou das circunstancias que afectan a eliminación ou recoñecemento posteriores de tales pasivos ou activos.

Tamén neste caso particular, o gasto (ingreso) total polo imposto sobre beneficios comprenderá a parte relativa ao imposto corrente e a parte correspondente ao imposto diferido calculado de acordo co expresado neste caso.»

Tres. Modifícase a norma de rexistro e valoración 19.^a Combinacións de negocios, incluída na segunda parte do Plan Xeral de Contabilidade, aprobado polo Real decreto 1514/2007, do 16 de novembro, que queda redactada como segue:

«19.^a Combinacións de negocios.

1. *Ámbito e normas de aplicación.*

Esta norma regula a forma en que as empresas deben contabilizar as combinacións de negocios en que participen, entendidas como aquelas operacións en que unha empresa adquire o control de un ou de varios negocios.

Para efectos desta norma, un negocio é un conxunto integrado de actividades e activos susceptibles de seren dirixidos e xestionados co propósito de proporcionar un rendemento, menores custos ou outros beneficios económicos directamente aos seus propietarios ou partícipes, e control é o poder de dirixir as políticas financeira e de explotación dun negocio coa finalidade de obter beneficios económicos das súas actividades.

Para cada transacción a empresa deberá determinar se se trata dunha combinación de negocios conforme a definición do parágrafo anterior; en particular, se o conxunto de elementos patrimoniais adquiridos constitúe un negocio. En caso contrario, non será de aplicación o método de adquisición salvo naquilo en que non se opoña ao previsto na correspondente norma de rexistro e valoración, e deberase contabilizar a transacción como unha adquisición de activos e, se é o caso, asunción de pasivos, de acordo co que para tal efecto dispoña a citada norma. Neste suposto, o custo da transacción deberase distribuír entre os activos identificables adquiridos e os pasivos asumidos, sobre a base dos seus valores razoables relativos. Estas operacións non darán lugar a un fondo de comercio nin a unha diferenza negativa, nos termos regulados no número 2.5 desta norma.

As combinacións de negocios, en función da forma xurídica empregada, pódense orixinar como consecuencia de:

- a) A fusión ou escisión de varias empresas.
- b) A adquisición de todos os elementos patrimoniais dunha empresa ou dunha parte que constituía un ou máis negocios.
- c) A adquisición das accións ou participacións no capital dunha empresa, incluíndo as recibidas en virtude dunha achega non pecuniaria na constitución dunha sociedade ou posterior ampliación de capital.

d) Outras operacións ou sucesos cuxo resultado é que unha empresa, que posúe ou non previamente participación no capital dunha sociedade, adquire o control sobre esta última sen realizar un investimento.

Nas combinacións de negocios a que se refiren as alíneas a) e b) anteriores, deberase aplicar o método de adquisición descrito no punto seguinte desta norma.

Nas combinacións de negocios a que se refiren as alíneas c) e d) anteriores, a empresa investidora, nas súas contas anuais individuais, valorará o investimento no patrimonio doutras empresas do grupo conforme o previsto para as ditas empresas no número 2.5 da norma relativa a instrumentos financeiros. Nas contas anuais consolidadas, estas combinacións de negocios contabilizaranse de acordo co que dispoñan as normas de consolidación aplicables.

Salvo nos supostos de adquisición inversa, definida no último parágrafo do número 2.1, e as operacións entre empresas do grupo, as empresas adquiridas que se extingan ou escindan nunha combinación de negocios, deberán rexistrar o traspaso dos activos e pasivos integrantes do negocio transmitido cancelando as correspondentes partidas do balance e recoñecendo o resultado da operación na conta de perdas e ganancias, por diferenza entre o valor en libros do negocio transmitido e o valor razoable da contraprestación recibida a cambio, neta dos custos de transacción. Nos supostos de adquisición inversa, a citada diferenza contabilizarase como un ingreso ou gasto na conta de perdas e ganancias da empresa absorbente ou beneficiaria adquirida, sen prexuízo da súa posterior eliminación de acordo co disposto no número 2.2.

2. Método de adquisición.

O método de adquisición supón que a empresa adquirente contabilizará, na data de adquisición, os activos identificables adquiridos e os pasivos asumidos nunha combinación de negocios, así como, se é o caso, o correspondente fondo de comercio ou diferenza negativa. A partir da dita data rexistraranse os ingresos e gastos, así como os fluxos de tesouraría que correspondan de acordo co disposto no número 2.2 desta norma.

En particular, a aplicación do método de adquisición require:

- a) Identificar a empresa adquirente;
- b) Determinar a data de adquisición;
- c) Cuantificar o custo da combinación de negocios;
- d) Recoñecer e valorar os activos identificables adquiridos e os pasivos asumidos; e
- e) Determinar o importe do fondo de comercio ou da diferenza negativa.

A valoración dos activos e pasivos da empresa adquirente non se verá afectada pola combinación nin se recoñecerán activos ou pasivos como consecuencia dela.

2.1 Empresa adquirente

Empresa adquirente é aquela que obtén o control sobre o negocio ou negocios adquiridos. Para os efectos desta norma, considerarase tamén empresa adquirente a parte dunha empresa que, como consecuencia da combinación, se escinde da entidade en que se integraba e obtén o control sobre outro ou outros negocios.

Cando, como consecuencia dunha operación de fusión, escisión ou achega non pecuniaria, se constitúa unha nova empresa, identificarase como empresa adquirente unha das empresas que participen na combinación e que existían con anterioridade a esta.

Para identificar a empresa que adquire o control atenderase á realidade económica e non só á forma xurídica da combinación de negocios.

Aínda que, como regra xeral, se considerará como empresa adquirente a que entregue unha contraprestación a cambio do negocio ou negocios adquiridos, para determinar que empresa é a que obtén realmente o control tamén se tomarán en consideración, entre outros, os seguintes criterios:

a) Se a combinación dá lugar a que os socios ou propietarios dunha das empresas ou negocios que se combinan reteñan ou reciban a maioría dos dereitos de voto na entidade combinada ou teñan a facultade de elixir, nomear ou destituír a maioría dos membros do órgano de administración da entidade combinada, ou ben representen a maioría das participacións minoritarias con voto na entidade combinada se actúan de forma organizada sen que outro grupo de propietarios teña unha participación de voto significativa, a adquirente será xeralmente a dita empresa.

b) Se a combinación dá lugar a que os socios ou propietarios dunha das empresas ou negocios que se combinan teñan a facultade de designar o equipo de dirección do negocio combinado, esta empresa será normalmente a adquirente.

c) Se o valor razoable dunha das empresas ou negocios é significativamente maior que o do outro ou outros que interveñen na operación, a empresa adquirente normalmente será a de maior valor razoable.

d) A sociedade adquirente adoita ser aquela que paga unha prima sobre o valor razoable dos instrumentos de patrimonio das restantes sociedades que se combinan.

Se na combinación de negocios participan máis de dúas empresas ou negocios, consideraranse outros factores, tales como cal é a empresa que iniciou a combinación ou se o volume de activos, ingresos ou resultados dunha das empresas ou negocios que se combinan é significativamente maior que o dos outros.

Para formar un xuízo sobre cal é a empresa adquirente, considerarase de forma preferente o criterio incluído na alínea a), ou, no seu defecto, o recollido na alínea b).

Pode suceder que, como consecuencia da aplicación dos criterios anteriores, o negocio adquirido sexa o da sociedade absorbente, da beneficiaria ou da que realiza a ampliación de capital. Para os efectos desta norma, estas operacións denomínanse adquisicións inversas, e deberanse ter en conta os criterios incluídos nas Normas para a formulación das contas anuais consolidadas que desenvolven o Código de comercio, coas necesarias adaptacións por razón do suxeito que informa.

2.2 *Data de adquisición*

A data de adquisición é aquela en que a empresa adquirente adquire o control do negocio ou negocios adquiridos.

Nos supostos de fusión ou escisión, con carácter xeral, a dita data será a de celebración da xunta de accionistas ou órgano equivalente da empresa adquirida en que se aprobe a operación, sempre que o acordo sobre o proxecto de fusión ou escisión non conteña un pronunciamento expreso sobre a asunción de control do negocio pola adquirente nun momento posterior.

Sen prexuízo do anterior, as obrigas rexistras previstas no artigo 28.2 do Código de comercio manteranse na sociedade adquirida ou escindida ata a data de inscrición da fusión ou escisión no Rexistro Mercantil. Nesta data, data de inscrición, a sociedade adquirente recoñecerá os efectos retroactivos da fusión ou escisión a partir da data de adquisición, circunstancia que, pola súa vez, motivará o correspondente axuste no libro diario da sociedade adquirida ou escindida para dar de baixa as operacións realizadas desde a data de adquisición. Unha vez inscrita a fusión ou escisión, a adquirente recoñecerá os elementos patrimoniais do negocio adquirido, aplicando os criterios de recoñecemento e valoración recollidos no punto 2.4 desta norma.

Nas adquisicións inversas, os efectos contables da fusión ou escisión deben mostrar o fondo económico da operación. Polo tanto, na data de inscrición, os ingresos e gastos do negocio adquirido, é dicir, a adquirente legal, devengados ata a data de adquisición, deberanse contabilizar contra a conta prima de emisión ou asunción, e os ingresos e gastos da empresa adquirente lucirán nas contas anuais da sociedade absorbente ou beneficiaria da escisión desde o inicio do exercicio económico.

En calquera caso, a eficacia da fusión ou escisión quedará supeditada á inscrición da nova sociedade ou, se é o caso, á inscrición da absorción ou escisión, e polo tanto a obriga de formular contas anuais subsiste ata a data en que as sociedades que participan na fusión ou escisión se extingan, co contido que delas proceda de acordo co exposto anteriormente e as precisións que se realizan a continuación. En particular, serán de aplicación as seguintes regras:

a) Se a data de peche do exercicio social das sociedades que participan na operación se sitúa no período que media entre a data de adquisición do control e a inscrición rexistral da nova sociedade ou, se for o caso, da absorción ou escisión, as súas contas anuais recollerán os efectos contables da fusión ou escisión desde a data de adquisición, sempre que a inscrición se producise antes de que finalice o prazo previsto na lexislación mercantil para formular contas anuais.

Nestes casos, a sociedade adquirente recollerá nas súas contas anuais os ingresos e gastos e os fluxos de efectivo correspondentes á sociedade adquirida desde a data de adquisición, así como os seus activos e pasivos identificables de acordo co número 2.4 desta norma. A sociedade adquirida recollerá nas súas contas anuais os ingresos e gastos e os fluxos de efectivo anteriores á data de adquisición e dará de baixa do balance, con efectos contables na dita data, a totalidade dos seus activos e pasivos.

No suposto xeral en que a fusión ou escisión se inicie e complete no mesmo exercicio económico, serán de aplicación estes mesmos criterios.

b) Polo contrario, se a data de inscrición é posterior ao prazo previsto na lexislación mercantil para formular contas anuais, estas non recollerán os efectos da retrocesión a que fai referencia o parágrafo terceiro deste punto. En consecuencia, a sociedade adquirente non mostrará nestas contas anuais os activos, pasivos, ingresos, gastos e fluxos de efectivo da adquirida, sen prexuízo da información que sobre o proceso de fusión ou escisión se debe incluír na memoria das sociedades que interveñen na operación.

Unha vez inscrita a fusión ou escisión, a sociedade adquirente deberá mostrar os efectos contables da retrocesión, circunstancia que motivará o correspondente axuste na información comparativa do exercicio anterior.

c) Nas adquisicións inversas, os criterios incluídos nas alíneas anteriores aplicaranse da seguinte forma:

c.1) No suposto descrito na alínea a), as contas anuais da sociedade adquirente legal non incluírán os ingresos e gastos devengados ata a data de adquisición, sen prexuízo da obriga de informar na memoria sobre o seu importe e natureza. A sociedade adquirente, absorbida legal, non formulará contas anuais na medida en que os seus activos e pasivos, así como os seus ingresos, gastos e fluxos de efectivo desde o inicio do exercicio económico deberán lucir nas contas anuais da sociedade adquirida, absorbente legal.

c.2) No suposto descrito na alínea b), as sociedades que interveñen na operación non recollerán os efectos da retrocesión descritos no parágrafo cuarto deste punto. Unha vez inscrita a fusión ou escisión, a sociedade absorbente legal mostrará os citados efectos de acordo co indicado na alínea c.1), circunstancia que motivará o correspondente axuste na información comparativa do exercicio anterior.

Estas regras tamén serán aplicables para o caso da cesión global de activos e pasivos, coas necesarias adaptacións.

2.3 *Custo da combinación de negocios*

O custo dunha combinación de negocios para a empresa adquirente virá determinado pola suma de:

a) Os valores razoables, na data de adquisición, dos activos entregados, os pasivos incorridos ou asumidos e os instrumentos de patrimonio emitidos pola adquirente. Non obstante, cando o valor razoable do negocio adquirido sexa máis fiable, utilizarase este para estimar o valor razoable da contrapartida entregada.

b) O valor razoable de calquera contraprestación continxente que dependa de eventos futuros ou do cumprimento de certas condicións, que se deberá rexistrar como un activo, un pasivo ou como patrimonio neto de acordo coa súa natureza, salvo que a contraprestación dea lugar ao recoñecemento dun activo continxente que motive o rexistro dun ingreso na conta de perdas e ganancias, caso en que o tratamento contable do citado activo se deberá axustar ao previsto no número 2.4.c.4) desta norma.

En ningún caso formarán parte do custo da combinación os gastos relacionados coa emisión dos instrumentos de patrimonio ou dos pasivos financeiros entregados a cambio dos elementos patrimoniais adquiridos, que se contabilizarán de acordo co disposto na norma relativa a instrumentos financeiros.

Os restantes honorarios aboados a asesores legais ou outros profesionais que interveñan na operación contabilizaranse como un gasto na conta de perdas e ganancias. En ningún caso se incluírán no custo da combinación os gastos xerados internamente por estes conceptos, nin tampouco os incorridos pola entidade adquirida relacionados coa combinación.

Con carácter xeral e salvo que exista unha valoración máis fiable, o valor razoable dos instrumentos de patrimonio ou dos pasivos financeiros emitidos que se entreguen como contraprestación nunha combinación de negocios será o seu prezo cotizado, se os ditos instrumentos están admitidos a cotización nun mercado activo. Se non o están, no caso particular da fusión e escisión, o dito importe será o valor atribuído ás accións ou participacións da empresa adquirente para os efectos de determinar a correspondente ecuación de troco.

Cando o valor contable dos activos entregados pola adquirente como contraprestación non coincida co seu valor razoable, se é o caso, recoñecerase na conta de perdas e ganancias o correspondente resultado de acordo co establecido ao respecto na norma sobre permutas do inmovilizado material.

2.4 *Recoñecemento e valoración dos activos identificables adquiridos e os pasivos asumidos*

Na data de adquisición, os activos identificables adquiridos e os pasivos asumidos recoñeceranse e valoraranse aplicando os seguintes criterios:

a) Criterio de recoñecemento.

1. Os activos identificables adquiridos e os pasivos asumidos deben cumprir a definición de activo o pasivo incluída no Marco conceptual da contabilidade e ser parte do que a adquirente e adquirida intercambian na combinación de negocios, con independencia de que algúns destes activos e pasivos non fosen previamente recoñecidos nas contas anuais da empresa adquirida ou á cal pertencese o negocio adquirido por non cumpriren os criterios de recoñecemento nas ditas contas anuais.

En particular, se na data de adquisición o negocio adquirido mantén un contrato de arrendamento operativo, do cal é arrendatario en condicións favorables ou

desfavorables respecto ás condicións de mercado, a empresa adquirente debe recoñecer, respectivamente, un inmovilizado intanxible ou unha provisión.

2. Na data de adquisición, a adquirente clasificará ou designará os activos identificables adquiridos e pasivos asumidos de acordo co disposto nas restantes normas de rexistro e valoración, considerando os acordos contractuais, condicións económicas, criterios contables e de explotación e outras condicións pertinentes que existan na dita data.

Non obstante, por excepción ao previsto no parágrafo anterior, a clasificación dos contratos de arrendamento e doutros de natureza similar realizarase sobre a base das condicións contractuais e outras circunstancias existentes ao seu comezo ou, se as condicións foron modificadas de forma que cambiarían a súa clasificación, na data da dita modificación, que pode ser a de adquisición.

b) Criterio de valoración.

A adquirente valorará os activos identificables adquiridos e os pasivos asumidos aos seus valores razoables na data de adquisición, sempre que estes valores se poidan determinar con suficiente fiabilidade.

c) Excepcións aos criterios de recoñecemento e valoración.

Non obstante o anterior, no recoñecemento e valoración dos activos identificables adquiridos e pasivos asumidos que a continuación se relacionan seguiranse as seguintes regras:

1. Os activos non correntes que sexan clasificados pola adquirente como mantidos para a venda valoraranse de acordo co establecido ao respecto na norma sobre activos non correntes e grupos alleables de elementos, mantidos para a venda.

2. Os activos e pasivos por imposto diferido recoñeceranse e valoraranse de acordo co disposto na norma relativa a impostos sobre beneficios.

3. Os activos e pasivos asociados a retribucións a longo prazo ao persoal de prestación definida contabilizaranse, na data de adquisición, polo valor actual das retribucións comprometidas menos o valor razoable dos activos afectos aos compromisos cos cales se liquidarán as obrigas.

O valor actual das obrigacións incluírá en todo caso os custos dos servizos pasados que procedan de cambios nas prestacións o da introdución dun plan, antes da data de adquisición, así como as ganancias e perdas actuariais que xurdisen antes da citada data.

4. No caso de que o rexistro dun inmovilizado intanxible identificado cuxa valoración, que non pode ser calculada por referencia a un mercado activo, implique a contabilización dun ingreso na conta de perdas e ganancias, de acordo co previsto no número 2.5 desta norma, o dito activo valorarase deducindo a diferenza negativa, inicialmente calculada, do importe do seu valor razoable. Se o importe da dita diferenza negativa é superior ao valor total do inmovilizado intanxible, o dito activo non deberá ser rexistrado.

5. Se o adquirente recibe un activo como indemnización fronte a algunha continxencia ou incerteza relacionada coa totalidade ou con parte dun activo ou pasivo específico, recoñecerá e valorará o activo no mesmo momento e de forma consistente co elemento que xere a citada continxencia ou incerteza.

6. A adquirente valorará un dereito readquirido recoñecido como un inmovilizado intanxible sobre a base do período contractual que reste ata a súa finalización, con independencia de que un terceiro considere na determinación do seu valor razoable as posibles renovacións contractuais.

7. No caso de que o negocio adquirido incorpore obrigas cualificadas como continxencias, a empresa adquirente recoñecerá como pasivo o valor razoable de asumir tales obrigas, sempre e cando o dito pasivo sexa unha obriga presente que

xurda de sucesos pasados e o seu valor razoable poida ser medido con suficiente fiabilidade, aínda que non sexa probable que para liquidar a obriga se vaia producir unha saída de recursos que incorporen beneficios económicos.

2.5 *Determinación do importe do fondo de comercio ou da diferenza negativa*

O exceso, na data de adquisición, do custo da combinación de negocios sobre o valor dos activos identificables adquiridos menos o dos pasivos asumidos nos termos recollidos no punto anterior recoñecerase como un fondo de comercio.

Ao fondo de comercio seranlle de aplicación os criterios contidos na norma relativa a normas particulares sobre o inmovilizado intanxible.

No suposto excepcional de que o valor dos activos identificables adquiridos menos o dos pasivos asumidos fose superior ao custo da combinación de negocios, o exceso contabilizarase na conta de perdas e ganancias como un ingreso.

Non obstante, antes de recoñecer o citado ingreso a empresa avaliará novamente se identificou e valorou correctamente tanto os activos identificables adquiridos e pasivos asumidos como o custo da combinación. Se no proceso de identificación e valoración xorden activos de carácter continxente ou elementos do inmovilizado intanxible para os cales non exista un mercado activo, non serán obxecto de recoñecemento co límite da diferenza negativa anteriormente indicada.

2.6 *Contabilidade provisional*

Se na data de peche do exercicio en que se produciu a combinación de negocios non se pode concluír o proceso de valoración necesario para aplicar o método de adquisición, as contas anuais elaboraranse utilizando valores provisionais.

Os valores provisionais serán axustados no período necesario para obter a información requirida para completar a contabilización inicial (en diante, período de valoración). O dito período en ningún caso será superior a un ano desde a data de adquisición.

En calquera caso, os axustes aos valores provisionais unicamente incorporarán información relativa aos feitos e circunstancias que existían na data de adquisición e que, de seren coñecidos, afectarían os importes recoñecidos na dita data.

Alguns cambios no valor razoable dunha contraprestación continxente que recoñeza a adquirente despois da data de adquisición poden ser o resultado de información adicional que a adquirente obteña despois desa data sobre feitos e circunstancias que existían na data de adquisición. Estes cambios son axustes do período de valoración. Por exemplo, se se pacta unha contraprestación continxente en función dos beneficios que se obteñan nos próximos tres exercicios, na data de adquisición a empresa adquirente deberá calcular a mellor estimación do citado importe, que será axustado un ano máis tarde considerando a información existente nesa data sobre os resultados da entidade.

Non obstante, os cambios na contraprestación continxente que procedan de sucesos ocorridos tras a data de adquisición, tales como alcanzar un prezo por acción determinado ou un fito concreto nun proxecto de investigación e desenvolvemento, non son axustes do período de valoración.

Os axustes que se recoñezan para completar a contabilización inicial realizaranse de forma retroactiva, é dicir, de forma tal que os valores resultantes sexan os que derivarían de ter inicialmente a información que se incorpora. Polo tanto:

- a) Os axustes ao valor inicial dos activos identificables e pasivos asumidos consideraranse realizados na data de adquisición.
- b) O valor do fondo de comercio ou da diferenza negativa corríxese, con efectos desde a data de adquisición, por un importe igual ao axuste que se realiza ao valor inicial dos activos identificables e pasivos asumidos ou ao custo da combinación.
- c) A información comparativa incorporará os axustes.

Transcorrido o período mencionado neste punto, só se practicarán axustes ás valoracións iniciais cando proceda corrixir erros conforme o establecido na norma relativa a cambios en criterios contables, erros e estimacións contables. As restantes modificacións que se produzan con posterioridade recoñeceranse como cambios nas estimacións conforme o sinalado na citada norma relativa a cambios en criterios contables, erros e estimacións contables.

2.7 *Combinacións de negocios realizadas por etapas*

As combinacións de negocios realizadas por etapas son aquelas en que a empresa adquirente obtén o control da adquirida mediante varias transaccións independentes realizadas en datas diferentes.

Nestes casos, o fondo de comercio ou diferenza negativa obterase por diferenza entre os seguintes importes:

- a) O custo da combinación de negocios, máis o valor razoable na data de adquisición de calquera investimento previo da empresa adquirente na adquirida, e
- b) O valor dos activos identificables adquiridos menos o dos pasivos asumidos nos termos recollidos no número 2.4.

Calquera beneficio ou perda que xurda como consecuencia da valoración a valor razoable na data en que se obtén o control da participación previa da adquirente na adquirida, recoñecerase na partida 14.b) o 16.b) da conta de perdas e ganancias. Se con anterioridade o investimento na participada se valorase polo seu valor razoable, os axustes de valoración pendentes de seren imputados ao resultado do exercicio transferiranse á conta de perdas e ganancias.

Presúmese que o custo da combinación de negocios é o mellor referente para estimar o valor razoable na data de adquisición, de calquera participación previa na empresa adquirida. En caso de evidencia en contrario, utilizaranse outras técnicas de valoración para determinar o valor razoable da citada participación.

2.8 *Rexistro e valoración das transaccións separadas*

Adquirente e adquirida poden ter unha relación previa á combinación de negocios ou poden iniciar un acordo separado da combinación de negocios de forma simultánea a esta. En ambos os casos a adquirente identificará as transaccións separadas que non formen parte da combinación de negocios, que se deberán contabilizar de acordo co previsto na correspondente norma de rexistro e valoración e, orixinar, se é o caso, un axuste no custo da combinación.

Unha transacción formalizada por ou en nome da adquirente ou que beneficia principalmente a adquirente ou a entidade combinada, en lugar da adquirida (ou os seus anteriores propietarios) antes da combinación, constituirá probablemente unha transacción separada. En particular, son exemplos de transaccións separadas en que o método de adquisición se debe exceptuar:

- a) A cancelación de relacións preexistentes entre a adquirente e a adquirida.

Naquelas ocasións en que exista unha relación previa entre adquirente e adquirida, de carácter contractual ou non, a empresa adquirente recoñecerá un beneficio ou perda pola cancelación da mencionada relación previa cuxo importe se determinará como segue:

- 1.1 Se a relación previa non é de carácter contractual (por exemplo, un litixio), polo seu valor razoable; e

- 1.2 Se a relación preexistente é de carácter contractual polo menor do:

- i) importe polo cal o contrato é favorable ou desfavorable para a adquirente en relación coas condicións de mercado.

ii) importe de calquera cláusula de liquidación establecida no contrato que poida ser executada pola parte para a cal o contrato sexa desfavorable.

Se o segundo importe é menor que o primeiro, a diferenza incluírase como parte do custo da combinación de negocios. Non obstante, se a cancelación dá lugar á adquisición dun dereito previamente cedido pola adquirente, esta última deberá recoñecer un inmovilizado intanxible de acordo co disposto no punto 2.4.c.6).

En ambos os casos, é dicir, tanto se a cancelación é dunha relación de natureza contractual ou non, na determinación do resultado, a empresa adquirente debe considerar os activos e pasivos relacionados que recoñecese previamente.

Calquera gasto ou ingreso que proceda recoñecer de acordo cos criterios anteriores contabilizarase empregando como contrapartida a contraprestación transferida. En consecuencia, no importe do citado gasto ou ingreso, deberase minorar ou aumentar, respectivamente, o custo da combinación para os efectos de calcular o fondo de comercio ou a diferenza negativa.

En todo caso, calquera perda por deterioración previamente recoñecida pola adquirente ou a adquirida en relación con créditos e débitos recíprocos deberá reverter e contabilizarse como un ingreso na conta de perdas e ganancias da empresa que contabilizase a perda por deterioración. Na data de adquisición, os citados créditos e débitos recíprocos deberanse cancelar na contabilidade da empresa adquirente.

b) A substitución de acordos de remuneración aos traballadores ou aos anteriores propietarios da adquirida.

Se por causa da combinación de negocios se substitúen voluntaria ou obrigatoriamente os compromisos de pagamentos baseados en instrumentos de patrimonio da empresa adquirida cos seus empregados, polos baseados nos instrumentos de patrimonio da adquirente, o importe dos acordos de substitución que forman parte do custo da combinación de negocios será equivalente á parte do acordo mantido pola adquirida que é atribuíble a servizos anteriores á data de adquisición. Este importe determinarase aplicando ao valor razoable na data de adquisición dos acordos da adquirida a porcentaxe resultante de comparar o período de irrevogabilidade completado na dita data e o maior entre o período inicial e o novo período de irrevogabilidade resultante dos acordos alcanzados.

Se os novos acordos exigen que os empregados presten servizos adicionais, calquera exceso do valor razoable do novo acordo sobre o citado custo recoñecerase como un gasto de persoal conforme o sinalado na norma de transaccións con pagamentos baseados en instrumentos de patrimonio. En caso contrario, calquera exceso se recoñecerá na data de adquisición como un gasto de persoal.

Non obstante, cando a adquirente substitúa voluntariamente acordos de pagamentos baseados en instrumentos de patrimonio, que expiran por causa da combinación de negocios, a totalidade da valoración na data de adquisición dos novos incentivos deberase recoñecer como gasto de persoal conforme o sinalado na norma sobre transaccións con pagamentos baseados en instrumentos de patrimonio. En consecuencia, neste último suposto, os citados incentivos non formarán parte da contraprestación transferida na combinación de negocios.

c) A compensación por ter recibido un negocio deficitario.

Se a adquirente recibe un activo ou o compromiso de recibir un activo como compensación por ter asumido un negocio deficitario, por exemplo, para facer fronte ao custo dun futuro expediente de regulación de emprego, deberá contabilizar este acordo como unha transacción separada da combinación de negocios, circunstancia que exixirá recoñecer unha provisión como contrapartida do citado activo na data en que se cumpran os criterios de recoñecemento e valoración deste.

2.9 Valoración posterior

Con posterioridade ao seu rexistro inicial, e sen prexuízo dos axustes exixidos polo número 2.6 desta norma, con carácter xeral, os pasivos e instrumentos de patrimonio emitidos como custo da combinación e os activos identificables adquiridos e pasivos asumidos nunha combinación de negocios contabilizaranse de acordo coas normas de rexistro e valoración que correspondan en función da natureza da transacción ou elemento patrimonial.

Porén, por excepción á citada regra, ás transaccións e elementos que a continuación se indican aplicaráselles os seguintes criterios:

a) Pasivos recoñecidos como continxencias. Con posterioridade ao recoñecemento inicial, e ata que o pasivo se cancele, liquide ou expire, valoraranse polo maior dos seguintes importes:

1. O que resulte de acordo co disposto na norma relativa a provisións e continxencias.

2. O inicialmente recoñecido menos, cando proceda, a parte deste imputada á conta de perdas e ganancias porque corresponda a ingresos devengados de acordo coa norma que resulte aplicable en función da natureza do pasivo.

b) Activos por indemnización. Valoraranse de forma consistente co elemento que xere a continxencia ou incerteza, suxeito a calquera limitación contractual sobre o seu importe e, para un activo por indemnización que non se valora posteriormente polo seu valor razoable, tendo en consideración a avaliación da dirección sobre as circunstancias relativas ao seu cobramento. Adquirente dараos de baixa unicamente cando se cobre, se venda ou se extinga de calquera outra forma o dereito sobre estes activos.

c) Un dereito readquirido recoñecido como un inmovilizado intanxible deberase amortizar ao longo do período que reste ata a finalización do prazo correspondente á cesión inicial.

d) Contraprestación continxente. Unha vez concluída a contabilización provisional da combinación de negocios, seguirase o seguinte criterio respecto aos cambios posteriores no valor razoable da contraprestación continxente:

1. A contraprestación continxente clasificada como patrimonio neto non se deberá valorar de novo e a súa liquidación posterior deberase contabilizar dentro do patrimonio neto.

2. A contraprestación continxente clasificada como un activo ou un pasivo que sexa un instrumento financeiro dentro do alcance da norma relativa a eles deberase valorar en todo caso polo seu valor razoable, rexistrando calquera ganancia ou perda na conta de perdas e ganancias. Se non está dentro do alcance da citada norma, deberase contabilizar de acordo co previsto na norma sobre provisións e continxencias, ou a norma que resulte aplicable en función da natureza da contraprestación.

En particular, no caso de activos continxentes que non fosen recoñecidos por orixinar unha diferenza negativa, o recoñecemento e valoración posterior realizarase de forma consistente co elemento que xere a continxencia ou incerteza.»

Catro. Modifícase o número 2 da norma de rexistro e valoración 21.^a Operacións entre empresas do grupo, incluída na segunda parte do Plan Xeral de Contabilidade, aprobado polo Real decreto 1514/2007, do 16 de novembro, que queda redactado como segue:

«2. Normas particulares.

As normas particulares só serán de aplicación cando os elementos obxecto da transacción se deban cualificar como un negocio. Para estes efectos, as participacións no patrimonio neto que outorguen o control sobre unha empresa que constitúa un negocio tamén terán esta cualificación.

O valor en contas consolidadas destas participacións é o importe representativo da súa porcentaxe de participación no valor dos activos e pasivos da sociedade dependente recoñecidos no balance consolidado, deducida a participación de socios externos.

2.1 *Achegas non pecuniarias*

Nas achegas non pecuniarias a unha empresa do grupo, o achegante valorará o seu investimento polo valor contable dos elementos patrimoniais entregados nas contas anuais consolidadas na data en que se realiza a operación, segundo as normas para a formulación das contas anuais consolidadas, que desenvolven o Código de comercio.

A sociedade adquirente recoñeceráos polo mesmo importe.

As contas anuais consolidadas que se deben utilizar para estes efectos serán as do grupo ou subgrupo maior en que se integren os elementos patrimoniais, cuxa sociedade dominante sexa española. No suposto de que as citadas contas non se formulasen, ao abeiro de calquera dos motivos de dispensa previstos nas normas de consolidación, tomaranse os valores existentes antes de realizarse a operación nas contas anuais individuais da sociedade achegante.

2.2 *Operacións de fusión e escisión*

2.2.1 *Criterios de recoñecemento e valoración*

Nas operacións de fusión e escisión, seguiranse as seguintes regras:

a) Nas operacións entre empresas do grupo en que interveña a empresa dominante deste ou a dominante dun subgrupo e a súa dependente, directa ou indirectamente, os elementos patrimoniais adquiridos serán valorados polo importe que correspondería a estes, unha vez realizada a operación, nas contas anuais consolidadas do grupo ou subgrupo segundo as citadas normas para a formulación das contas anuais consolidadas.

A diferenza que se poida pór de manifesto no rexistro contable pola aplicación dos criterios anteriores rexistrárase nunha partida de reservas.

Sen prexuízo do anterior, cando a vinculación dominante-dependente, previa á fusión, deriva da transmisión entre empresas do grupo das accións ou participacións da dependente, sen que esta operación orixine un novo subgrupo obrigado a consolidar, o método de adquisición aplicarase tomando como data de referencia aquela en que se produce a citada vinculación, sempre que a contraprestación entregada sexa distinta aos instrumentos de patrimonio da adquirente.

Aplicarase este mesmo criterio nos supostos de dominio indirecto, cando a dominante deba compensar outras sociedades do grupo que non participan na operación pola perda que, en caso contrario, se produciría no patrimonio neto destas últimas.

b) No caso de operacións entre outras empresas do grupo, os elementos patrimoniais adquiridos tamén se valorarán segundo os seus valores contables nas contas anuais consolidadas na data en que se realiza a operación.

No caso particular da fusión, a diferenza que se poida pór de manifesto entre o valor neto dos activos e pasivos da sociedade adquirida, axustado polo saldo que deba lucir nas subagrupacións A-2) e A-3) do patrimonio neto, e calquera importe correspondente ao capital e prima de emisión que, se é o caso, emitise a sociedade absorbente, contabilizarase nunha partida de reservas.

Este mesmo criterio será de aplicación no caso das escisións.

As contas anuais consolidadas que se deben utilizar para estes efectos serán as do grupo ou subgrupo maior en que se integren os elementos patrimoniais, cuxa sociedade dominante sexa española. No suposto de que as citadas contas non se formulen, ao abeiro de calquera dos motivos de dispensa previstos nas normas de consolidación, tomaranse os valores existentes antes de realizarse a operación nas contas anuais individuais da sociedade achegante.

Sen prexuízo do anterior, cando a sociedade absorbente deba compensar outras sociedades do grupo que non participan na operación pola perda que, en caso contrario, se produciría no patrimonio neto destas últimas, os elementos patrimoniais da sociedade absorbida contabilizaranse aplicando as regras xerais.

2.2.2 *Data de efectos contables*

Nas operacións de fusión e escisión entre empresas do grupo, a data de efectos contables será a de inicio do exercicio en que se aproba a fusión sempre que sexa posterior ao momento en que as sociedades se incorporasen ao grupo. Se unha das sociedades se incorporou ao grupo no exercicio en que se produce a fusión ou escisión, a data de efectos contables será a data de adquisición.

No suposto de que as sociedades que interveñen na operación formen parte do grupo con anterioridade ao inicio do exercicio inmediato anterior, a información sobre os efectos contables da fusión non se estenderá á información comparativa.

Se entre a data de aprobación da fusión e a de inscrición no Rexistro Mercantil se produce un peche, a obriga de formular contas anuais subsiste para as sociedades que participan na operación, co contido que delas proceda de acordo cos criterios xerais recollidos no punto 2.2 da norma de rexistro e valoración 19.^a Combinacións de negocios.

2.3 *Operacións de redución de capital, repartición de dividendos e disolución de sociedades*

Nas operacións de redución de capital, repartición de dividendos e disolución de sociedades seguiranse os seguintes criterios, sempre que o negocio en que se materializa a redución de capital, se acorda o pagamento do dividendo ou se cancela a cota de liquidación do socio ou propietario permaneza no grupo.

A empresa cedente contabilizará a diferenza entre o importe da débeda co socio ou propietario e o valor contable do negocio entregado con aboamento a unha conta de reservas.

A empresa cesionaria contabilizarao aplicando os criterios establecidos no número 2.2 desta norma.»

Cinco. Incorpórase unha nova regra 10 na norma de elaboración das contas anuais 5.^a Normas comúns ao balance, a conta de perdas e ganancias, o estado de cambios no patrimonio neto e o estado de fluxos de efectivo, incluída na terceira parte do Plan Xeral de Contabilidade, aprobado polo Real decreto 1514/2007, do 16 de novembro:

«10. As contas anuais que resultan dunha adquisición inversa, en aplicación dos criterios recollidos na norma de rexistro e valoración relativa a combinacións de negocios, serán elaboradas pola empresa adquirida. En consecuencia, o capital social que debe lucir no patrimonio neto será o correspondente á empresa adquirida. Non obstante consideraranse unha continuación das da empresa adquirente, e en consecuencia:

a) A información comparativa de períodos anteriores á combinación estará referida á da empresa adquirente. Para tal efecto, os fondos propios da empresa adquirida deberán axustar retroactivamente para mostrar os que teoricamente correspondesen á empresa adquirente. Este axuste realizarase considerando que a

variación relativa do capital social se debe corresponder coa que se produciría no suposto de que a adquirente, legal e económica, sexa a mesma empresa.

b) No exercicio en que se realiza a operación de adquisición, a conta de perdas e ganancias e o estado de cambios no patrimonio neto incluirá os ingresos e gastos da empresa adquirente correspondentes ao dito exercicio e os ingresos e gastos da empresa adquirida desde a data en que ten lugar a operación ata o peche. Aplicaranse estes mesmos criterios na elaboración do estado de fluxos de efectivo.»

Seis. Modifícase o cadro de conciliación de contas e partidas, do modelo normal e abreviado de balance incluído na terceira parte do Plan Xeral de Contabilidade, aprobado polo Real decreto 1514/2007, do 16 de novembro, de acordo cos seguintes criterios:

1. No modelo normal de balance:

a. Na columna de conciliación, suprímense as contas 5531 e 5533 da partida 3. Debedores varios, da epígrafe III. Debedores comerciais e outras contas a cobrar, da agrupación B) ACTIVO CORRENTE.

b. Na columna de conciliación, suprímense as contas 5530 e 5532 da partida 5. Outros pasivos financeiros, da epígrafe III. Débedas a curto prazo, da agrupación C) PASIVO CORRENTE.

2. No modelo abreviado de balance:

a. Na columna de conciliación, suprímense as contas 5531 e 5533 da partida 3. Outros debedores, da epígrafe III. Debedores comerciais e outras contas a cobrar, da agrupación B) ACTIVO CORRENTE.

b. Na columna de conciliación, suprímense as contas 5530 e 5532 da partida 3. Outras débedas a curto prazo, da epígrafe III. Débedas a curto prazo, da agrupación C) PASIVO CORRENTE.

Sete. Modifícase a nota 1.3 do modelo normal de memoria incluída na terceira parte do Plan Xeral de Contabilidade, aprobado polo Real decreto 1514/2007, do 16 de novembro, que queda redactada como segue:

«3. Obriga de consolidar

3.1 No caso de ser a empresa dominante dun grupo, nos termos previstos no artigo 42 do Código de comercio, informarase sobre a formulación de contas anuais consolidadas ou, se é o caso, sobre o tipo de dispensa que xustifica a falta de formulación destas, de entre os recollidos no artigo 43 do dito código.

3.2 No caso de pertencer a un grupo de sociedades, nos termos previstos no artigo 42 do Código de comercio, mesmo cando a sociedade dominante estea domiciliada fóra do territorio español, informarase sobre o seu nome, así como o da sociedade dominante directa e da dominante última do grupo, a residencia destas sociedades e o rexistro mercantil onde estean depositadas as contas anuais consolidadas, a data de formulación destas ou, se procede, as circunstancias que eximan da obriga de consolidar.»

Oito. Modifícase a nota 7.2.2 do modelo normal de memoria incluída na terceira parte do Plan Xeral de Contabilidade, aprobado polo Real decreto 1514/2007, do 16 de novembro, que queda redactada como segue:

«2. A empresa realizará unha conciliación entre o importe en libros do fondo de comercio ao principio e ao final do exercicio, mostrando por separado:

a) O importe bruto deste e as correccións valorativas por deterioración acumuladas ao principio do exercicio.

b) O fondo de comercio adicional recoñecido durante o período, diferenciando o fondo de comercio incluído nun grupo alleable de elementos que se clasifícase

como mantido para a venda, de acordo coas normas de rexistro e valoración. Así mesmo, informárase sobre o fondo de comercio dado de baixa durante o período sen que fose incluído previamente en ningún grupo alleable de elementos clasificado como mantido para a venda.

c) As correccións valorativas por deterioración recoñecidas durante o exercicio.

d) Calquera outro cambio no importe en libros durante o exercicio, e

e) O importe bruto do fondo de comercio e as correccións valorativas por deterioración acumuladas ao final do exercicio.»

Nove. Suprímese o punto 4 do número 12.1. Impostos sobre beneficios, da nota 12. Situación fiscal do modelo normal de memoria incluída na terceira parte do Plan Xeral de Contabilidade, aprobado polo Real decreto 1514/2007, do 16 de novembro.

Dez. Modifícase a nota 19 do modelo normal de memoria incluída na terceira parte do Plan Xeral de Contabilidade, aprobado polo Real decreto 1514/2007, do 16 de novembro, que queda redactada como segue:

«19. Combinacións de negocios.

1. A empresa adquirente indicará, para cada unha das combinacións de negocios que teña lugar durante o exercicio, a seguinte información:

a) O nome e descrición da empresa ou empresas adquiridas.

b) A data de adquisición.

c) A forma xurídica empregada para levar a cabo a combinación.

d) As razóns principais que motivaron a combinación de negocios, así como unha descrición cualitativa dos factores que dan lugar ao recoñecemento do fondo de comercio, tales como sinerxías esperadas das operacións de combinación da adquirida e a adquirente, inmovilizados intanxibles que non cumpren as condicións para o seu recoñecemento por separado ou outros factores.

e) O valor razoable na data de adquisición do total da contraprestación transferida e de cada clase principal de contraprestación, tales como:

– Efectivo.

– Outros activos materiais ou intanxibles, incluíndo un negocio ou unha dependente da adquirente.

– Importe da contraprestación continxente; a descrición do acordo deberase subministrar na alínea g).

– Instrumentos de débeda.

– Participación no patrimonio da adquirente, incluíndo o número de instrumentos de patrimonio emitidos ou por emitir e o método para estimar o seu valor razoable.

Adicionalmente informárase das participacións previas no patrimonio da empresa adquirida que non desen lugar ao control desta, nas combinacións de negocio por etapas.

f) Os importes recoñecidos, na data de adquisición, para cada clase de activos e pasivos da empresa adquirida, indicando aqueles que de acordo coa norma de rexistro e valoración non se recollen polo seu valor razoable.

g) Para calquera contraprestación continxente que dependa de eventos futuros así como para os activos recibidos como indemnización fronte a algunha continxencia ou incerteza: importe recoñecido na data de adquisición, descrición do acordo e unha estimación do intervalo de posibles resultados así como do importe máximo potencial dos pagamentos futuros que a adquirente poida estar obrigada a realizar conforme as condicións da adquisición ou, se non poden ser estimados, comunicárase esta circunstancia así como os motivos polos cales non poden ser estimados.

Proporcionarase esta mesma información sobre os activos continxentes ou activos por indemnización, por exemplo cando no acordo se inclúa unha cláusula en

cuxa virtude a adquirente deba ser indemnizada da responsabilidade que poida derivar por litixios pendentes da adquirida.

h) Valor razoable das contas a cobrar adquiridas, os importes contractuais brutos a cobrar, e a mellor estimación na data de adquisición dos fluxos de efectivo contractuais que non se espera cobrar. A información que se vai revelar deberase proporcionar por clase principal de conta a cobrar, tales como préstamos, arrendamentos financeiros directos e calquera outra clase de contas a cobrar.

i) Respecto ao fondo de comercio que poida ter xurdido nas combinacións de negocio, a empresa deberá subministrar a información solicitada no número 2 da nota 7. Así mesmo, deberase informar do importe total do fondo de comercio que se espera que sexa deducible fiscalmente.

j) Para aqueles casos de «relación preexistente» onde a adquirida e adquirente manteñan unha relación que existía antes de que se produza a combinación de negocios: unha descrición da transacción, o importe recoñecido de cada transacción e, se a transacción é a cancelación efectiva dunha relación preexistente, o método utilizado para determinar o importe da dita cancelación.

2. Nas combinacións de negocios en que o custo da combinación resulte inferior ao valor dos activos identificables adquiridos menos o dos pasivos asumidos, o importe e a natureza de calquera exceso que se recoñeza na conta de perdas e ganancias de acordo co establecido na norma de rexistro e valoración, así como unha descrición das razóns polas cales a transacción deu lugar a unha ganancia. Así mesmo, se é o caso, describíranse os inmovilizados intanxibles e activos continxentes que non puidesen ser rexistrados por non poder calcularse a súa valoración por referencia a un mercado activo.

3. Nunha combinación de negocios realizada por etapas:

a) O valor razoable na data de adquisición das participacións no patrimonio da adquirida, mantidas pola adquirente inmediatamente antes da data de adquisición.

b) O importe de calquera ganancia ou perda recoñecida procedente de valorar novamente a valor razoable a participación no patrimonio da adquirida mantida pola adquirente antes da combinación de negocios e a partida da conta de perdas e ganancias en que está recoñecida a dita ganancia ou perda.

4. A información requirida no número 1 revelarase de forma agregada para as combinacións de negocios, efectuadas durante o exercicio económico, que individualmente carezan de importancia relativa.

Adicionalmente, a empresa adquirente proporcionará a información contida no punto primeiro desta nota para cada unha das combinacións de negocios efectuadas ou en curso entre a data de peche das contas anuais e a da súa formulación, a menos que isto non sexa posible. Neste caso sinaláranse as razóns polas cales esta información non pode ser proporcionada.

A sociedade ou negocio adquirido deberá informar nas súas contas anuais dos aspectos máis significativos do proceso en marcha.

5. A empresa adquirente revelará, de forma separada para cada combinación de negocios efectuada durante o exercicio, ou agregadamente para as que carezan individualmente de importancia relativa, a parte dos ingresos e o resultado imputable á combinación desde a data de adquisición. Tamén indicará os ingresos e o resultado do exercicio que obtivese a empresa resultante da combinación de negocios baixo o suposto de que todas as combinacións de negocio realizadas no exercicio se efectuasen na data de inicio deste.

No caso de que esta información non poida ser subministrada, sinalárase este feito e motivárase.

6. Indicarase a seguinte información en relación coas combinacións de negocios efectuadas durante o exercicio ou nos exercicios anteriores:

a) Se o importe recoñecido en contas se determinou provisionalmente, sinalaranse os motivos polos cales o recoñecemento inicial non é completo, os activos adquiridos e compromisos asumidos para os cales o período de valoración está aberto e o importe e a natureza de calquera axuste na valoración efectuado durante o exercicio.

b) Unha descrición dos feitos ou circunstancias posteriores á adquisición que deron lugar ao recoñecemento durante o exercicio de impostos diferidos adquiridos como parte da combinación de negocios.

c) O importe e unha xustificación de calquera ganancia ou perda recoñecida no exercicio que estea relacionada cos activos adquiridos ou pasivos asumidos e sexa de tal importe, natureza ou incidencia que esta información sexa relevante para comprender as contas anuais da empresa resultante da combinación de negocios.

d) Ata que a entidade cobre, allee ou perda de calquera outra forma o dereito a un activo por unha contraprestación continxente, ou ata que a entidade liquide un pasivo derivado dunha contraprestación continxente ou se cancele o pasivo ou expire, sinalaranse todos os cambios nos importes recoñecidos incluíndo as diferenzas que xurdan na liquidación, todos os cambios no rango de resultados posibles sen descontar e as súas razóns de cambio, e as técnicas de valoración para valorar a contraprestación continxente.»

Once. Modifícase a nota 20.4 do modelo normal de memoria incluída na terceira parte do Plan Xeral de Contabilidade, aprobado polo Real decreto 1514/2007, do 16 de novembro, que queda redactada como segue:

«4. Desagregaranse para cada partida significativa do balance, da conta de perdas e ganancias, do estado de fluxos de efectivo e do estado de cambios no patrimonio neto os importes correspondentes aos negocios conxuntos. Esta información incluírase de forma agregada para o total de negocios conxuntos en que participa a empresa.»

Doce. Modifícanse as descricións e relacións contables das contas 110, 113, 133, 802 e 902 incluídas na quinta parte do Plan Xeral de Contabilidade, aprobado polo Real decreto 1514/2007, do 16 de novembro, que quedan redactadas como segue:

«110. *Prima de emisión ou asunción*

Achega realizada polos accionistas ou socios no caso de emisión e colocación de accións ou participacións a un prezo superior ao seu valor nominal. En particular, inclúe as diferenzas que poidan xurdir entre os valores de escritura e os valores polos cales se deben rexistrar os bens recibidos en concepto de achega non pecuniaria, de acordo co disposto nas normas de rexistro e valoración.

O seu movemento é o seguinte:

- a) Aboarase, con cargo, xeralmente, á conta 111 ou 194.
- b) Cargarase pola disposición que da prima se poida realizar.

Cando se produza unha adquisición inversa, de acordo co disposto na norma de rexistro e valoración relativa a combinacións de negocios, na data de inscrición da fusión ou escisión, os ingresos e gastos do negocio adquirido, é dicir, a adquirente legal, devengados ata a data de adquisición, deberán cancelarse, cargando ou aboando, segundo proceda, esta conta.

113. *Reservas voluntarias*

Son as constituídas libremente pola empresa. O seu movemento é análogo ao sinalado para a conta 112, sen prexuízo do indicado nos seguintes parágrafos:

Cando se produza un cambio de criterio contable ou a emenda dun erro, o axuste polo efecto acumulado calculado ao inicio do exercicio, das variacións dos elementos patrimoniais afectados pola aplicación retroactiva do novo criterio ou a corrección do erro, imputarase a reservas de libre disposición. Con carácter xeral, imputarase ás reservas voluntarias e rexistrarase do modo seguinte:

a) Aboarase polo importe resultante do efecto neto acredor dos cambios experimentados pola aplicación dun novo criterio contable comparado co antigo ou pola corrección do erro, con cargo e aboamento, se é o caso, ás respectivas contas representativas dos elementos patrimoniais afectados por este feito, incluíndo as relacionadas coa contabilización do efecto impositivo do axuste.

b) Cargarase polo importe resultante do efecto neto debedor dos cambios experimentados pola aplicación dun novo criterio contable comparado co antigo ou pola corrección dun erro contable, con aboamento ou cargo, se é o caso, ás respectivas contas representativas dos elementos patrimoniais afectados por este feito, incluíndo as relacionadas coa contabilización do efecto impositivo do axuste.

Os gastos de transacción de instrumentos de patrimonio propio imputarase a reservas de libre disposición. Con carácter xeral, imputarase ás reservas voluntarias e rexistrarase do modo seguinte:

a) Cargarase polo importe dos gastos, con aboamento a contas do subgrupo 57.

b) Aboarase polo gasto por imposto sobre beneficios relacionado cos gastos de transacción, con cargo á conta 6301.

133. *Axustes por valoración en activos financeiros dispoñibles para a venda*

Axustes producidos pola valoración a valor razoable dos activos financeiros clasificados na categoría de dispoñibles para a venda, de acordo coa norma de rexistro e valoración relativa aos instrumentos financeiros.

Con carácter xeral, o seu movemento é o seguinte:

a) Aboarase:

a₁) Ao peche do exercicio, polas variacións positivas no valor razoable dos activos financeiros dispoñibles para a venda, con cargo á conta 900.

a₂) Ao peche do exercicio, polas transferencias de perdas de activos financeiros dispoñibles para a venda, con cargo á conta 902.

a₃) Ao peche do exercicio, cando se realizasen investimentos previos á consideración de participacións no patrimonio como de empresas do grupo, multigrupo ou asociadas, pola recuperación ou a transferencia á conta de perdas e ganancias por deterioración dos axustes valorativos por reducións de valor imputados directamente no patrimonio neto, con cargo ás correspondentes contas do subgrupo 99.

a₄) Polo gasto por imposto sobre beneficios orixinado por estes axustes, con cargo ás contas do subgrupo 83.

b) Cargarase:

b₁) Ao peche do exercicio, polas variacións negativas no valor razoable dos activos financeiros dispoñibles para a venda, con aboamento á conta 800.

b₂) Ao peche do exercicio, pola transferencia de beneficios en activos financeiros dispoñibles para a venda, con aboamento á conta 802.

b₃) Ao peche do exercicio, pola deterioración en investimentos en patrimonio de empresas do grupo, multigrupo e asociadas que previamente tivesen ocasionado axustes valorativos por aumento de valor, con aboamento ás correspondentes contas do subgrupo 89.

b₄) Polo gasto por imposto sobre beneficios orixinado por estes axustes, con aboamento ás contas do subgrupo 83.

802. *Transferencia de beneficios en activos financeiros dispoñibles para a venda*

O seu movemento é o seguinte:

a) Cargarase:

a₁) No momento en que se produza a baixa ou alleamento do activo financeiro dispoñible para a venda, incluídos os que fosen obxecto de reclasificación, polo saldo positivo acumulado no patrimonio neto con aboamento á conta 7632.

a₂) En caso de reclasificación a un investimento mantido ata o vencemento, polo saldo positivo acumulado no patrimonio neto que se recoñece na conta de perdas e ganancias, ao longo da súa vida residual, como un incremento dos ingresos financeiros nos termos establecidos na norma de rexistro e valoración, con aboamento á conta 761.

a₃) Cando se producise unha combinación de negocios por etapas, de acordo co disposto nas normas de rexistro e valoración, polas variacións de valor positivas imputadas directamente ao patrimonio neto correspondentes a calquera participación previa na adquirida que estea clasificada como activos financeiros dispoñibles para a venda, con aboamento á conta 7632.

b) Aboarase, ao peche do exercicio, con cargo á conta 133.

902. *Transferencia de perdas en activos financeiros dispoñibles para a venda*

O seu movemento é o seguinte:

a) Aboarase:

a₁) No momento en que se produza a baixa ou alleamento do activo financeiro dispoñible para a venda, incluídos os que fosen obxecto de reclasificación, polo saldo negativo acumulado no patrimonio neto con cargo á conta 6632.

a₂) No momento en que se produza a deterioración do instrumento financeiro, polo saldo negativo acumulado no patrimonio neto con cargo ás contas dos correspondentes instrumentos de débeda ou á conta 696 no caso de investimentos en instrumentos de patrimonio.

a₃) En caso de reclasificación a un investimento mantido ata o vencemento, polo saldo negativo acumulado no patrimonio neto que se recoñece na conta de perdas e ganancias ao longo da súa vida residual, cunha minoración dos ingresos financeiros nos termos establecidos na norma de rexistro e valoración, con cargo á conta 761.

a₄) Cando se producise unha combinación de negocios por etapas de acordo co disposto nas normas de rexistro e valoración, polas variacións de valor negativas imputadas directamente ao patrimonio neto correspondentes a calquera participación previa na adquirida que estea clasificada como activos financeiros dispoñibles para a venda, con cargo á conta 6632.

b) Cargarase, ao peche do exercicio, con aboamento á conta 133.»

Artigo 5. *Modificación do Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas, aprobado polo Real decreto 1515/2007, do 16 de novembro.*

O Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas, aprobado polo Real decreto 1515/2007, do 16 de novembro, queda modificado como segue:

Un. Modifícase o número 2.3.1 da norma de rexistro e valoración 8.^a Activos financeiros, incluída na segunda parte do Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas, aprobado polo Real decreto 1515/2007, do 16 de novembro, que queda redactado como segue:

«2.3.1 Valoración inicial

Os investimentos nos instrumentos de patrimonio incluídos nesta categoría valoraranse inicialmente ao custo, que equivalerá ao valor razoable da contraprestación entregada máis os custos de transacción que lles sexan directamente atribuíbles; deberanse aplicar, se é o caso, para as participacións en empresas do grupo, o criterio incluído no número 2 da norma relativa a operacións entre empresas do grupo e os criterios para determinar o custo da combinación establecidos na norma sobre combinacións de negocios do Plan Xeral de Contabilidade.

Formará parte da valoración inicial o importe dos dereitos preferentes de subscripción e similares que, se é o caso, se adquirisen.»

Dous. Modifícanse os números 2.2 e 2.3 da norma de rexistro e valoración 15.^a Impostos sobre beneficios, incluída na segunda parte do Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas, aprobado polo Real decreto 1515/2007, do 16 de novembro, que quedan redactados como segue:

«2.2 Pasivos por imposto diferido

En xeral, recoñecerase un pasivo por imposto diferido por todas as diferenzas temporarias impositivas, a menos que estas xurdisen do recoñecemento inicial dun activo ou pasivo nunha transacción que non é unha combinación de negocios e ademais non afectou nin o resultado contable nin a base impositiva do imposto.

Unha combinación de negocios é unha operación en que unha empresa adquire o control de un ou de varios negocios, segundo se definen no número 2 da norma relativa a operacións entre empresas do grupo.

2.3 Activos por imposto diferido

De acordo co principio de prudencia só se recoñecerán activos por imposto diferido na medida en que resulte probable que a empresa dispoña de ganancias fiscais futuras que permitan a aplicación destes activos.

Sempre que se cumpra a condición anterior, recoñecerase un activo por imposto diferido nos supostos seguintes:

- a) Polas diferenzas temporarias deducibles;
- b) Polo dereito a compensar en exercicios posteriores as perdas fiscais;
- c) Polas deducións e outras vantaxes fiscais non utilizadas, que queden pendentes de aplicar fiscalmente.

Sen prexuízo do anterior, non se recoñecerá un activo por imposto diferido cando a diferenza temporaria deducible xurdise polo recoñecemento inicial dun activo ou pasivo nunha transacción que non sexa unha combinación de negocios, nos termos indicados no punto anterior, e ademais non afectou nin o resultado contable nin a base impositiva do imposto.

Na data de peche de cada exercicio, a empresa reconsiderará os activos por imposto diferido recoñecidos e aqueles que non recoñecese anteriormente. Nese momento, a empresa dará de baixa un activo recoñecido anteriormente se xa non resulta probable a súa recuperación, ou rexistrará calquera activo desta natureza non recoñecido anteriormente sempre que resulte probable que a empresa dispoña de ganancias fiscais futuras en contía suficiente que permitan a súa aplicación.»

Tres. Modifícase o número 2 da norma de rexistro e valoración 20.^a Operacións entre empresas do grupo, incluída na segunda parte do Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas, aprobado polo Real decreto 1515/2007, do 16 de novembro, que queda redactado como segue:

«2. Normas particulares

As normas particulares só serán de aplicación cando os elementos obxecto da transacción se deban cualificar como un negocio.

Un negocio é un conxunto integrado de actividades e activos susceptibles de seren dirixidos e xestionados co propósito de proporcionar un rendemento, menores custos ou outros beneficios económicos directamente aos seus propietarios ou partícipes, e control é o poder de dirixir as políticas financeira e de explotación dun negocio coa finalidade de obter beneficios económicos das súas actividades.

Para os efectos desta norma, as participacións no patrimonio neto que outorguen o control sobre unha empresa que constituía un negocio tamén terán esta cualificación.

2.1 Achegas non pecuniarias

Nas achegas non pecuniarias a unha empresa do grupo, o achegante valorará o seu investimento polo valor contable dos elementos patrimoniais entregados.

A sociedade adquirente recoñecerá polo mesmo importe.

2.2 Operacións de redución de capital, repartición de dividendos e disolución de sociedades

Nas operacións de redución de capital, repartición de dividendos e disolución de sociedades seguiranse os seguintes criterios, sempre que o negocio en que se materializa a redución de capital, se acorda o pagamento do dividendo ou se cancela a cota de liquidación do socio ou propietario permaneza no grupo.

A empresa cedente contabilizará a diferenza entre o importe da débeda co socio ou propietario e o valor contable do negocio entregado nunha conta de reservas.

A empresa cesionaria contabilizará aplicando os criterios establecidos no número 2.1 desta norma.»

Disposición transitoria primeira. *Regras para a aplicación das normas para a formulación das contas anuais consolidadas no primeiro exercicio que se inicie a partir do 1 de xaneiro de 2010.*

1. Regras xerais.

Sen prexuízo do previsto no número 1, alínea b) da disposición transitoria segunda, as normas aprobadas polo presente real decreto non se aplicarán de forma retroactiva. En consecuencia, se a sociedade obrigada a consolidar formulou contas con anterioridade á entrada en vigor destas normas, na consolidación que se realice no primeiro exercicio iniciado a partir do 1 de xaneiro de 2010 aplicaranse as seguintes regras:

a) As sociedades que fosen consolidadas nos exercicios iniciados con anterioridade ao 1 de xaneiro de 2008, manterán os cálculos da primeira e posteriores consolidacións, cos axustes derivados da primeira aplicación das normas de consolidación incluídas no Código de comercio para os exercicios que comecen a partir do 1 de xaneiro de 2008.

Nos exercicios iniciados a partir do 1 de xaneiro de 2008 e que finalicen antes do 31 de decembro de 2010, débense aplicar os criterios incluídos no Código de comercio en vigor durante os ditos exercicios.

b) As sociedades que fosen consolidadas por primeira vez nos exercicios iniciados con posterioridade ao 1 de xaneiro de 2008, manterán os cálculos da primeira e posteriores consolidacións derivados dos criterios incluídos non Código de comercio para os exercicios que comecen a partir do 1 de xaneiro de 2008.

c) A consolidación posterior no primeiro exercicio iniciado a partir do 1 de xaneiro de 2010 realizarase aplicando as normas aprobadas por este real decreto.

2. Regras específicas.

As sociedades que fosen consolidadas nos exercicios iniciados con anterioridade ao 1 de xaneiro de 2010, ou cuxo primeiro exercicio finalice con anterioridade ao 31 de decembro de 2010, aplicarán as regras xerais reguladas no número 1 desta disposición e os criterios incluídos na disposición transitoria terceira.

Adicionalmente, ao inicio do primeiro exercicio en que resulten de aplicación as normas aprobadas por este real decreto, se é o caso, o recoñecemento do saldo negativo da subagrupación socios externos que se deba realizar en aplicación do criterio recollido no artigo 32, número 3, contabilizarase con aboamento ás reservas da sociedade dominante.

Disposición transitoria segunda. *Información que se incluírá nas contas anuais consolidadas do primeiro exercicio que se inicie a partir do 1 de xaneiro de 2010.*

1. As contas anuais consolidadas correspondentes ao primeiro exercicio que se inicie a partir do 1 de xaneiro de 2010 poderán ser presentadas:

a) Incluindo información comparativa sen adaptar aos novos criterios, caso en que as contas anuais consolidadas se cualificarán como iniciais para os efectos derivados da aplicación do principio de uniformidade e do requisito de comparabilidade.

b) Incluindo información comparativa adaptada aos novos criterios. Neste caso a data de primeira aplicación é a data de comezo do exercicio anterior ao que se inicie a partir do 1 de xaneiro de 2010, é dicir, para as sociedades cuxo exercicio económico coincida co ano natural, o 1 de xaneiro de 2009.

2. A opción elixida aplicarase a todos os importes consolidados, con independencia da sociedade de que procedan.

Disposición transitoria terceira. *Regras para a aplicación das modificacións incluídas no Plan Xeral de Contabilidade no primeiro exercicio que se inicie a partir do 1 de xaneiro de 2010.*

1. Sen prexuízo do previsto na disposición transitoria quinta, as modificacións incluídas no Plan Xeral de Contabilidade aplicaranse de forma prospectiva no primeiro exercicio que se inicie a partir do 1 de xaneiro de 2010.

2. Non obstante, cando proceda contabilizar algún feito ou transacción relacionado cos acordos de contraprestación continxente regulados na norma de rexistro e valoración 19.^a Combinacións de negocios aplicaranse os criterios vixentes ata a entrada en vigor deste real decreto, sempre que se correspondan con combinacións de negocios realizadas nos exercicios iniciados a partir do 1 de xaneiro de 2008 e que finalicen antes do 31 de decembro de 2010. Para tal efecto, entenderanse realizadas nos ditos exercicios as combinacións de negocios cuxa data de adquisición estea comprendida nese período.

Disposición transitoria cuarta. *Regras para a aplicación das modificacións incluídas no Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas no primeiro exercicio que se inicie a partir do 1 de xaneiro de 2010.*

Sen prexuízo do previsto na disposición transitoria quinta, as modificacións incluídas no Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas aplicaranse de forma prospectiva no primeiro exercicio que se inicie a partir do 1 de xaneiro de 2010.

Disposición transitoria quinta. *Información que se incluírá nas contas anuais individuais do primeiro exercicio que se inicie a partir do 1 de xaneiro de 2010.*

As contas anuais individuais correspondentes ao primeiro exercicio que se inicie a partir do 1 de xaneiro de 2010 poderán ser presentadas:

a) Sen adaptar a información comparativa aos novos criterios, caso en que as contas anuais se cualificarán como iniciais para os efectos derivados da aplicación do principio de uniformidade e do requisito de comparabilidade.

b) Incluíndo información comparativa adaptada aos novos criterios. Neste caso a data de primeira aplicación é a data de comezo do exercicio anterior ao cal se inicie a partir do 1 de xaneiro de 2010, é dicir, para as sociedades cuxo exercicio económico coincide co ano natural, o 1 de xaneiro de 2009.

Disposición transitoria sexta. *Sociedades consolidadas por primeira vez nunha data posterior á data de adquisición.*

1. Se unha sociedade quedase dispensada da obriga de consolidar por razón do tamaño, poderase considerar que se produce a incorporación dunha dependente ao grupo na data de comezo do primeiro exercicio en que estea obrigada a formular contas consolidadas ou que as formule voluntariamente.

Esta opción non resultará aplicable se a sociedade dominante está sendo consolidada nun grupo superior na data en que se adquire a participación na dependente.

2. Cando a sociedade obrigada a consolidar se acolla á opción prevista no punto anterior, aplicaranse as seguintes regras:

a) Os activos e pasivos dunha sociedade dependente que se encontren nesta situación incorporaranse ás contas anuais consolidadas polos seus valores contables na data de comezo do primeiro exercicio en que a sociedade dominante estea obrigada a formular contas consolidadas, ou que as formule voluntariamente.

b) O fondo de comercio que xurda, se é o caso, da eliminación investimento-patrimonio neto deberase someter á comprobación de deterioración no dito momento e calquera perda será considerada como menores reservas da sociedade que posúa a participación. As diferenzas negativas serán consideradas como reservas da sociedade que posúa a participación.

c) Para os efectos de practicar os axustes e eliminacións regulados nas normas de consolidación, os resultados por operacións internas que se deben diferir son os orixinados no primeiro exercicio en que a sociedade estea obrigada a formular contas consolidadas ou que as formule voluntariamente. En consolidacións posteriores, todos os orixinados desde a data de comezo do primeiro exercicio.

3. O disposto nos puntos anteriores tamén será de aplicación, coas necesarias adaptacións, ás sociedades multigrupo e asociadas para os efectos de aplicar por primeira vez o método de integración proporcional ou o procedemento de posta en equivalencia.

Disposición derogatoria única. *Derogación normativa.*

Derrógan o Real decreto 1815/1991, do 20 de decembro, polo que se aproban as normas para a formulación das contas anuais consolidadas e as demais normas de igual ou inferior rango que se opoñan ao establecido neste real decreto.

Disposición derradeira primeira. *Título competencial.*

Este real decreto dítase ao abeiro do disposto no artigo 149.1.6.^a da Constitución, que atribúe ao Estado a competencia exclusiva en materia de lexislación mercantil.

Disposición derradeira segunda. *Transposición de dereito comunitario.*

A través do artigo 7.1.c) das normas para a formulación das contas anuais consolidadas trasponse ao noso ordenamento interno o artigo 2 da Directiva 2009/49/CE do Parlamento Europeo e do Consello, do 18 de xuño de 2009, polo que se incorpora un novo punto 2.bis no artigo 13 da Sétima Directiva 83/349/CEE do Consello, do 13 de xuño de 1983, relativa ás contas consolidadas.

Disposición derradeira terceira. *Habilitación para o desenvolvemento destas normas.*

1. O titular do Ministerio de Economía e Facenda, por proposta do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas e mediante orde, poderá adaptar as normas para a formulación das contas anuais consolidadas ás condicións concretas do suxeito contable.

2. O titular do Ministerio de Economía e Facenda, por proposta do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas e mediante orde, poderá adaptar as normas para a formulación das contas anuais consolidadas a sectores concretos de actividade.

3. O Instituto de Contabilidade e Auditoría de contas poderá aprobar, mediante resolución, normas de obrigado cumprimento que desenvolvan este texto e, se é o caso, as adaptacións que se aproben ao abeiro do disposto nos puntos anteriores.

As resolucións ditadas polo Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas deberanse axustar ao procedemento de elaboración regulado non artigo 24.1 da Lei 50/1997, do 27 de novembro, do Goberno.

Disposición derradeira cuarta. *Entrada en vigor.*

Este real decreto entrará en vigor o día seguinte ao da súa publicación non «Boletín Oficial del Estado» e será de aplicación ás contas anuais individuais e consolidadas dos exercicios que se inicien a partir do 1 de xaneiro de 2010.

Dado en Madrid o 17 de setembro de 2010.

JUAN CARLOS R.

A vicepresidenta segunda do Goberno
e ministra de Economía e Facenda,
ELENA SALGADO MÉNDEZ

NORMAS PARA A FORMULACIÓN DAS CONTAS ANUAIS CONSOLIDADAS

1. As normas para a formulación das contas anuais consolidadas aprobadas polo Real decreto 1815/1991, do 20 de decembro, supuxeron un fito moi importante na tarefa de normalización contable no noso país. Estas normas, inspiradas nos pronunciamentos internacionais en vigor cando se aprobaron, contribuíron durante todos estes anos a facilitar aos principais grupos empresariais españois unha ferramenta útil para informar da súa actividade económica, dentro e fóra de España, cun elevado grao de harmonización respecto a outros países da nosa contorna.

A Lei 62/2003, do 30 de decembro, de medidas fiscais, administrativas e da orde social, introduciu no ordenamento xurídico español en materia de formulación de contas anuais consolidadas o que se chamou «modelo dual contable». A partir dese momento, e con efectos desde o 1 de xaneiro de 2005, o artigo 43.bis do Código de comercio delimita con claridade o respectivo ámbito de aplicación dos dous marcos de información financeira consolidada que conviven en España, tomando como referente común o escenario xurídico delimitado polas directivas contables, en particular, pola Sétima Directiva 83/349/CEE do Consello, do 13 de xuño de 1983, relativa ás contas consolidadas. Estes marcos de información financeira son:

- As normas internacionais de contabilidade adoptadas pola Unión Europea, de produción ou fonte externa, auténtico dereito comunitario derivado para os grupos españois que integren sociedades cuxos valores estean admitidos a negociación nun mercado regulado de calquera Estado membro, aprobadas por sucesivos regulamentos da Comisión Europea desde o ano 2003, e
- un segundo conxunto de normas, de produción interna, incluídas nos artigos 42 e seguintes do Código de comercio e desenvolvidas regulamentariamente a través do citado Real decreto 1815/1991, do 20 de decembro.

Xunto á regra xeral, neste segundo grupo tamén se deben incluír as adaptacións sectoriais en materia de consolidación do sector financeiro; entidades de crédito, aseguradoras, empresas de servizos de investimento, sociedades xestoras de institucións de investimento colectivo e sociedades xestoras de entidades de capital risco. Todas estas normas se aprobaron como desenvolvemento das incluídas no Código de comercio, sen prexuízo das especialidades propias derivadas das súas respectivas directivas contables.

O modelo dual deriva do ámbito de soberanía reservado aos Estados membros polo artigo 5 do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do 19 de xullo, do Parlamento Europeo e do Consello. A decisión do lexislador español de manter a competencia contable en contas individuais e consolidadas de grupos non cotizados ratificouse coa Lei 16/2007, do 4 de xullo, de reforma e adaptación da lexislación mercantil en materia contable para a súa harmonización internacional con base na normativa da Unión Europea, norma de singular importancia, equiparable polos seus efectos á reforma que no ano 1989 incorporou no noso dereito mercantil a Lei 19/1989, do 25 de xullo.

A Lei 16/2007, do 4 de xullo, «modernizou» a contabilidade española, en sintonía coas propostas recollidas no Libro branco da contabilidade sobre as decisións que hai que adoptar na busca da converxencia coas normas internacionais de contabilidade adoptadas pola Unión Europea, cun dobre obxectivo. Por un lado, facilitar os procesos contables ás empresas españolas que consolidan aplicando os regulamentos da Comisión Europea, establecendo a nivel individual unhas normas contables cun elevado grao de harmonización coas europeas, e, en segundo lugar, pór á disposición dos grupos españois que non opten pola aplicación dos citados regulamentos europeos unhas normas de consolidación compatibles no esencial coas internacionais, coa finalidade de contribuír a unha aplicación gradual das citadas normas e con isto a que o posible cambio de marco xurídico de referencia, nos supostos previstos pola lei, poida realizarse sen dificultades.

O primeiro obxectivo cumpriuse coa entrada en vigor para os exercicios iniciados a partir do 1 de xaneiro de 2008 do Plan Xeral de Contabilidade, aprobado polo Real decreto

1514/2007, do 16 de novembro, e do Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas aprobado polo Real decreto 1515/2007, do 16 de novembro.

Coas normas que agora se aproban, en substitución das de 1991, finaliza este proceso de reforma contable e alcánzase o segundo dos obxectivos. A súa elaboración foi froito do traballo desenvolvido no seo do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas (ICAC) polo grupo de expertos constituído para tal efecto mediante a Resolución do presidente do ICAC, do 4 de abril de 2008, continuando co labor desempeñado na redacción da Nota do ICAC relativa aos criterios aplicables na formulación de contas anuais consolidadas segundo os criterios do Código de comercio para os exercicios que comezan a partir do 1 de xaneiro de 2008 publicada no boletín número 75 do Instituto, de setembro de 2008.

2. Antes de entrar na análise das principais novidades cabería preguntarse cal é a relación entre as citadas normas internacionais e as de produción interna, isto é, as recollidas no Código de comercio e nas súas disposicións de desenvolvemento. Do seu contido infírese que este conxunto de disposicións integrantes do «modelo dual», con carácter xeral, interactúa de acordo co que se podería denominar unha subsidiariedade recíproca non obrigatoria.

Non obstante, as institucións comunitarias consideraron que determinados ámbitos de regulación deben quedar reservados en todo caso aos Estados membros. Neste sentido, considerando a interpretación efectuada en novembro de 2003 pola propia Comisión Europea no seu documento «Comentarios referentes a certos artigos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeo e do Consello, do 19 de xullo de 2002, relativo á aplicación de normas internacionais de contabilidade e da Cuarta Directiva 78/660/CEE do Consello, do 25 de xullo de 1978, e a Sétima Directiva 83/349/CEE do Consello, do 13 de xuño de 1983, sobre contabilidade», o artigo 43.bis do Código de comercio e, no seu desenvolvemento, o artigo 6 destas normas, delimitan con claridade as normas aplicables aos grupos cotizados.

Así, ao abeiro da dita interpretación, a sociedade dominante dos citados grupos ou subgrupos virá obrigada a aplicar a sección primeira dos capítulos I e II destas normas, nas cales se regula a definición de grupo de sociedades, a presunción de control, o cómputo dos dereitos de voto, a obriga de consolidar e os supostos de dispensa da citada obriga; esta última, limitada aos supostos de dispensa por razón de subgrupo cando a dominante non emitise valores admitidos a negociación, pero si o fíxese unha dependente. En casos de aplicación voluntaria das normas internacionais de consolidación, a dispensa da obriga de consolidar por razón do tamaño tamén podería operar.

Adicionalmente, estes grupos cotizados deberán incluír na memoria a información recollida nas indicacións 1.ª a 9.ª do artigo 48 do Código de comercio e a depositar as súas contas anuais consolidadas no Rexistro Mercantil utilizando os modelos que se aproben mediante orde do Ministerio de Xustiza, en sintonía co previsto na disposición adicional primeira da Lei 16/2007, do 4 de xullo.

Por último, considerando a proximidade que existe entre o Marco conceptual das normas internacionais e o do Plan Xeral de Contabilidade, non cabe dúbida de que ante a ausencia dunha norma ou interpretación internacional aplicable a un feito ou transacción os administradores da sociedade poderán considerar de forma subsidiaria os criterios incluídos nas normas de consolidación que agora se aproban.

Do mesmo modo, no caso de ausencia dunha norma ou interpretación dentro do conxunto de principios e normas de contabilidade xeralmente aceptados en materia de consolidación, en desenvolvemento do Código de comercio, que se aplique especificamente a un feito ou transacción, os administradores deberán utilizar o seu xuízo profesional para definir un criterio contable que sexa o máis respectuoso co marco conceptual previsto no Plan Xeral de Contabilidade. Para tal efecto, poderanse considerar as prácticas que se seguen no sector, así como calquera outro desenvolvemento normativo relevante, do que sen dúbida forman parte os citados regulamentos comunitarios.

Loxicamente, a relación entre as distintas normas contables de fonte interna presenta vínculos máis estreitos. As diferentes adaptacións sectoriais para as entidades financeiras apelan á aplicación subsidiaria do Plan Xeral de Contabilidade e as súas disposicións de

desenvolvemento. Do mesmo modo, o artigo 3 do real decreto polo que se aproban estas normas dispón que as citadas adaptacións se configuran como auténtico dereito supletorio ante a ausencia de norma ou interpretación aplicable no marco da norma xeral.

3. As Normas para a formulación das contas anuais consolidadas estrutúranse, como o seu antecedente de 1991, en seis capítulos:

- Suxeitos da consolidación.
- Obriga de consolidar, métodos de consolidación e procedemento de posta en equivalencia.
- Método de integración global.
- Método de integración proporcional e procedemento de posta en equivalencia.
- Outras normas aplicables á consolidación.
- Contas anuais consolidadas.

No capítulo I, suxeitos da consolidación, defínese a sociedade dominante, dependente, multigrupo e asociada, en sintonía co Código de comercio e o novo Plan Xeral de Contabilidade.

A idea de control dunha sociedade por outra é o aspecto clave para identificar a relación dominante-dependente e, en consecuencia, a obriga de consolidar, podendo chegarse á dita conclusión aínda que o control sexa pasivo, é dicir, ante a mera posibilidade do seu exercicio, sen que este resulte efectivo. Adicionalmente, como desenvolvemento do artigo 42 do Código de comercio, precísase que o control se pode exercer sen participación, configurándose a partir desta conclusión unha nova tipoloxía de sociedades dependentes, as denominadas «entidades de propósito especial», para cuxa identificación un dos aspectos máis relevantes que hai que considerar será a participación do grupo nos riscos e beneficios da entidade.

Se o control existe non só cando se exerce en termos reais, senón tamén ante a mera posibilidade do seu exercicio, unha lóxica consecuencia é a necesidade de considerar os dereitos potenciais de voto para apreciar a súa existencia. Á hora de aplicar este criterio, os administradores deberán computar todos os que se emitisen, e non só os que posúa a empresa, diferenciando claramente nesta tarefa os dereitos estritamente potenciais dos acordos que na data en que se avalía o control outorgan á sociedade unha participación económica, dado que neste último caso, en esencia, a entidade asume os seus riscos e beneficios e, por tanto, o tratamento contable da citada participación deberase realizar para todos os efectos como se dunha participación efectiva se tratase.

4. As definicións de sociedade multigrupo e asociada apenas presentan novidades respecto ao antecedente de 1991. Porén, non é menos certo que a reforma do artigo 47 do Código de comercio pola que se fixa un novo límite do 20 por 100 para presumir, salvo proba en contrario, que unha sociedade é asociada, pode ter orixinado na práctica un cambio na cualificación outorgada a determinados investimentos en sociedades cotizadas nos exercicios iniciados a partir do 1 de xaneiro de 2008, como simple consecuencia do xogo das presuncións (antes situada no 3 por 100).

O mesmo que o control, a nova norma configura a influencia significativa de acordo coa mera posibilidade do seu exercicio. Por isto, o verdadeiramente relevante para cualificar un investimento noutra sociedade como participación nunha asociada será que se teña o poder de intervir nas decisións de política financeira e de explotación, aínda que de feito a dita facultade non se estea exercendo, sempre que non sexa evidente que haxa unha oposición expresa polos accionistas de control a que a dita influencia significativa poida ser exercida.

5. O capítulo II regula a obriga de consolidar, os métodos de consolidación e o procedemento de posta en equivalencia.

É interesante neste punto coñecer a interpretación administrativa da que se denominou regra de continuidade, incluída na alínea b) do artigo 43.bis do Código de comercio, reproducida no artigo 6 das normas. O fundamento da citada regra encontra xustificación no principio de uniformidade contable, segundo o cal unha vez adoptado un criterio entre varias alternativas posibles se debe manter no tempo mentres non se modifiquen os

presupostos que motivaron a súa elección, é dicir, faise referencia a un caso en que é posible a opción polo grupo societario entre aplicar unha normativa ou outra, pero impondo a continuidade tras a elección.

En particular, a dúbida que se resolveu versa sobre as normas que se deben aplicar cando un grupo aplicou obrigatoriamente no exercicio inmediato anterior as normas internacionais de contabilidade adoptadas pola Unión Europea, se a sociedade cotizada excluíu as súas accións de negociación nun mercado regulado ou ben foi vendida e xa non forma parte do grupo. Neste suposto, a doutrina administrativa conclúe que non existe identidade de razón co regulado na alínea b) do artigo 43.bis, e que cesa a obriga de consolidar conforme as citadas normas internacionais por desaparecer o suposto de feito que determina a aplicación destas, momento en que aparece a oportunidade de optar por aplicar as normas e principios contables de xeral aceptación en España contidos no Código de comercio, normas para a formulación de contas consolidadas e demais normativa contable en vigor, ou continuar aplicando as normas internacionais, sendo aquí onde xogaríase a alínea b).

6. Tamén se debe citar o novo suposto de exención incluído nas normas, aplicable ao caso en que a sociedade dominante, a pesar de superar os límites da dispensa por razón de tamaño, participe exclusivamente en sociedades dependentes que non posúan un interese significativo, individualmente e en conxunto, para a imaxe fiel do patrimonio, da situación financeira e dos resultados das sociedades do grupo.

A diferenza das anteriores, as novas normas non establecen supostos de excepción á aplicación dos métodos ou procedementos de consolidación (integración global, proporcional e método da participación ou procedemento de posta en equivalencia), sen prexuízo das especialidades contables impostas pola nova categoría de activos non correntes ou grupos alleables de elementos mantidos para a venda. Ás sociedades dependentes que en contas individuais se clasifiquen na citada categoría tamén se lles aplicará o método de integración global, sen prexuízo do criterio de valoración e presentación singular regulado no artigo 14.

Non sucede o mesmo cos investimentos nunha empresa multigrupo ou asociada clasificada nas contas anuais individuais nesta categoría. En contas consolidadas non se modificará a dita clasificación, nin tampouco se alterará a súa valoración, sen que por tanto nestes supostos resulte de aplicación o método de integración proporcional nin o procedemento de posta en equivalencia, segundo proceda.

7. No capítulo III, método de integración global, abórdanse os aspectos máis relevantes da consolidación. Para tal efecto, a homoxeneización da información financeira das empresas incluídas na consolidación resulta esencial para, unha vez agregada, poder incorporar os axustes e eliminacións que exige a metodoloxía proposta na norma para obter a información en base consolidada a partir das citadas contas anuais individuais.

A coexistencia do Plan Xeral de Contabilidade cos criterios sectoriais fai conveniente precisar a regra que se debe aplicar para homoxeneizar a información financeira formulada a partir de normas de produción interna diferentes, ou mesmo específicas por razón do suxeito contable. Nestes casos, a cuestión que hai que dilucidar é que criterio se debe seguir nas contas anuais consolidadas da sociedade dominante, cando os criterios aplicados polas dependentes nas súas contas anuais individuais difiren dos seguidos por aquela.

O número 3 do artigo 17 aclara o procedemento que se debe seguir. En primeiro lugar, precisando que se a normativa específica non presenta opcións para contabilizar a operación, en todo caso deberá respectarse o criterio aplicado pola dependente nas súas contas individuais. Só cando ambos os marcos establezan opcións, a norma exige homoxeneizar as valoracións considerando o criterio aplicado nas contas individuais da sociedade cuxa relevancia no seo do grupo sexa maior para a citada operación.

Outro aspecto relevante en materia de homoxeneización, neste caso temporal, é a nova previsión de que se poidan empregar as contas anuais dunha sociedade dependente que peche con posterioridade á data de peche das contas consolidadas, sempre que ambas as datas non difiran en máis de tres meses. Esta regra terá loxicamente aplicación

sempre que sexa compatible co prazo legalmente previsto para a formulación das contas anuais da dependente. Se con posterioridade a sociedade dependente modifica a súa data de peche para acomodala á das contas consolidadas, para os exclusivos efectos da consolidación, a norma impón reexpresar a información comparativa de acordo co tratamento previsto no Plan Xeral de Contabilidade para os cambios de criterios contables.

8. O enfoque da entidade impón a obriga de elaborar as contas anuais consolidadas baixo a perspectiva do grupo como suxeito que informa, e non como a mera prolongación das contas anuais individuais da sociedade dominante. Para tal efecto, a sociedade obrigada a consolidar debe cualificar, recoñecer, valorar e clasificar as transaccións desde este enfoque, circunstancia que pon de manifesto un novo suxeito contable, a entidade consolidada, diferente á sociedade dominante.

Neste proceso, a eliminación investimento-patrimonio neto e o recoñecemento da participación dos socios externos constitúe sen dúbida o axuste máis relevante, co obxectivo de que os activos controlados pola entidade que informa luzan no balance consolidado de acordo coa súa natureza e que no seu patrimonio neto aflore, a modo de participación non controladora, o importe representativo da porcentaxe que destes activos netos se debe atribuír aos socios externos.

Co obxectivo de evitar a duplicidade, esta eliminación régulase por remisión ao método de adquisición previsto na norma de rexistro e valoración 19.^a do Plan Xeral de Contabilidade, sen prexuízo das necesarias adaptacións e precisións por razón do suxeito consolidado. Do mesmo modo, en sintonía co criterio aplicable en contas individuais régulanse dous supostos especiais de eliminación investimento-patrimonio neto: a consolidación dunha sociedade que non constituía un negocio e a consolidación entre empresas que con carácter previo a que se crease a vinculación dominante-dependente xa formaban parte do grupo (de subordinación ou coordinación, nos termos en que estes conceptos se definen na exposición de motivos do real decreto).

9. Entre as citadas precisións, cabe salientar a regulación que sobre a denominada consolidación inversa se realiza no artigo 33 das normas.

De acordo coa norma de rexistro e valoración 19.^a, a adquirente é a empresa que obtén o control sobre o negocio ou negocios adquiridos, debendo considerarse a realidade económica e non só a forma xurídica da combinación para poder identificala. Como regra xeral, é a que entrega unha contraprestación a cambio do negocio ou negocios adquiridos. Non obstante, tamén se precisa que pode suceder que, como consecuencia da aplicación dos criterios anteriores (control), o negocio adquirido sexa o da sociedade que desde un punto de vista xurídico aparece na operación como adquirente.

Para trasladar este criterio á consolidación, as novas normas regulan o procedemento que se seguirá cando a sociedade dominante sexa a adquirida e a dependente a adquirente, por exemplo, cando como consecuencia dun troco de valores os antigos socios da dependente adquiran a maioría dos dereitos de voto da dominante e, en consecuencia, que sexan os activos e pasivos da sociedade «dominante» os que se deban rexistrar polo seu valor razoable na data de primeira consolidación, contabilizando, se é o caso, o correspondente fondo de comercio da dita sociedade «dominante».

Para tal efecto, o encaixe no Código de comercio das regras descritas no artigo 33 debería partir do seguinte razoamento: o Código de comercio, no seu artigo 46, regra 1.^a, regula un suposto particular e pola súa vez xeral de eliminación investimento-patrimonio neto (método de adquisición), que é desenvolvido a nivel regulamentario para o suposto singular da consolidación inversa, diferenciando dous planos de actuación:

- Plano legal: obriga legal de formular contas anuais consolidadas que correspondería á sociedade dominante «adquirida» que controla a dependente «adquirente».
- Plano económico: o método de adquisición débese acomodar ao fondo económico da operación e establecer un tratamento contable amparado nos mesmos razoamentos incluídos na norma de rexistro e valoración 19.^a do Plan Xeral de Contabilidade.

10. O tratamento contable dos socios externos, en liña coa estratexia de supresión de opcións iniciada co novo Plan Xeral de Contabilidade, non permite incluír na valoración inicial dos intereses minoritarios a súa participación no fondo de comercio da sociedade adquirida, decantándose pola opción máis conservadora de valoralos pola súa porcentaxe de participación no valor razoable dos activos identificados e pasivos asumidos.

Por tanto, o fondo de comercio que correspondería atribuír á participación non controladora na data de adquisición non será obxecto de recoñecemento, sen prexuízo do necesario axuste extracontable que polo dito importe será necesario practicar se se produciu cando se estea avaliando unha posible deterioración de valor na correspondente unidade xeradora de efectivo.

O enfoque da entidade implica cualificar os socios externos como patrimonio neto e, en lóxica consecuencia, outorgar un tratamento contable aos aumentos e diminucións sen perda de control, de forma análoga a como se contabilizaría en contas individuais unha redución ou aumento de «capital», respectivamente. Ao abeiro deste razoamento, o artigo 29 dispón que as modificacións na participación sen perda de control se contabilizarán sen que se produza unha variación no importe do fondo de comercio contabilizado, nin da diferenza negativa de consolidación, e que a valoración posterior dos socios externos, por excepción á regra xeral, prevexa que no dito importe se inclúa a parte proporcional do fondo de comercio contabilizado nas contas anuais consolidadas asociado ao descenso na participación.

11. Un aspecto en que as novas normas establecen cambios significativos é o da determinación do fondo de comercio ou diferenza negativa no caso de combinacións de negocios realizadas por etapas.

O modelo anterior recollía a simplificación de comparar importes medidos en momentos diferentes. Os investimentos previos á toma de control valorábanse polo seu custo no momento de se produciren, mentres que a parte dos fondos propios da sociedade dependente atribuíble ao total do investimento, incluídos os investimentos previos, se calculaba na data de primeira consolidación, salvo que a participación previa o fose nunha empresa asociada ou multigrupo.

As novas normas, en liña coas normas internacionais agora vixentes, requiren a medición na data de adquisición das dúas magnitudes cuxa diferenza manifesta a existencia de fondo de comercio ou diferenza negativa: o importe do investimento da dominante na dependente e a parte proporcional do patrimonio neto da sociedade dependente que corresponde a ese investimento, axustado polo efecto de valorar polo seu valor razoable os activos e pasivos identificables da adquirida. Para isto, o importe dos investimentos previos axustarase ao seu valor razoable na data de adquisición, levando a resultados consolidados a diferenza co seu valor contable previo.

12. Outra cuestión que merece ser destacada, en relación co tratamento dos socios externos, é a regulación dos acordos subscritos entre a sociedade dominante e os accionistas minoritarios da sociedade dependente, que se recolle nos artigos 27 e 32, en cuxa virtude o grupo se obriga a entregar efectivo ou outros activos a cambio da participación que reteñen os minoritarios.

Se, en virtude dos citados acordos, o grupo asume a obriga de «adquirir» a participación que reteñen os minoritarios, a aplicación analóxica dos criterios recollidos na norma de rexistro e valoración 9.^a do Plan Xeral de Contabilidade exige cualificar como un pasivo financeiro este «instrumento de patrimonio neto» desde a perspectiva das contas consolidadas (de forma similar ao tratamento que reciben as accións rescatables nas contas anuais individuais dunha sociedade).

A nota publicada no Boletín do ICAC n.º 75 xa precisaba que cando se formalizan estes contratos, en todo caso, os socios externos deben presentarse no balance como pasivos financeiros. Da citada doutrina, e da regulación en materia de combinacións de negocios contida no Plan Xeral de Contabilidade, podía concluírse que para outorgar un adecuado tratamento contable aos acordos con minoritarios o aspecto relevante que había que considerar era se a contraprestación pactada era diferida ou continxente, é dicir, se á vista das condicións do prezo como elemento fundamental da transacción podía concluírse

que se producira a transferencia de riscos e beneficios sobre a participación retida polo minoritario.

Se a resposta era afirmativa, nas contas individuais da sociedade dominante poríase de manifesto un pasivo polo valor actual do prezo cuxo pagamento queda adiado e, en consecuencia, o debate sobre esta cuestión resultaría un tanto ocioso de cara á consolidación. En caso contrario, a contraprestación debíase cualificar nas contas consolidadas como continxente e contabilizarse de acordo co tratamento de axuste ao custo da combinación previsto no Plan Xeral de Contabilidade para este tipo de operacións.

Cuestión distinta é o criterio que se debía seguir en contas individuais e en relación co custo do investimento na dependente. Nestes casos, o citado axuste ao custo só se debía considerar respecto aos acordos de pagamentos continxentes sobre a que poderíamos denominar «participación económica efectiva» (é dicir, aquela en que se asumiran os riscos e beneficios significativos).

A partir do 1 de xaneiro de 2010, a nova redacción dos puntos 2.3.b) e 2.9.alínea d), da norma de rexistro e valoración 19.^a exige que, concluído o período de valoración dun ano desde a data de adquisición, cese o axuste ao custo da combinación e conclúa a fase de contabilidade provisional. Despois desta data, a valoración posterior da contraprestación continxente recoñecerase polo seu valor razoable, contabilizando a variación de valor na conta de perdas e ganancias. Desde a perspectiva das contas consolidadas, non cabe dúbida de que tamén producen plenos efectos as citadas regras, tal e como se describe nos artigos 27 e 32. En contas individuais, tanto se a dita contraprestación adopta a forma dun pagamento continxente en sentido estrito sobre a participación económica efectiva, como se se debe cualificar como un acordo asimilable a un instrumento financeiro derivado, o tratamento contable será o recollido nos citados puntos.

13. Seguindo coa descrición das novidades, cómpre deterse no tratamento da perda de control dunha dependente. O rexistro contable das operacións desde unha perspectiva consolidada (é dicir, nun hipotético libro diario da consolidación, unha vez practicada a eliminación investimento-patrimonio neto), levaría a que a citada perda de control se contabilizase aplicando os seguintes criterios:

- Dando de baixa o importe en libros dos activos (incluído o fondo de comercio), dos pasivos e a participación dos socios externos.
- Rexistrando o valor razoable da contraprestación recibida e de calquera participación retida na dependente.
- Reclasificando á conta de perdas e ganancias calquera importe relacionado co activo e o pasivo da sociedade dependente previamente recoñecido no estado total de ingresos e gastos recoñecidos consolidado, como se o activo e o pasivo se alleasen directamente.
- Recoñecendo calquera diferenza resultante como beneficio ou perda na conta de perdas e ganancias. Sen chegar a unha solución diferente, o artigo 31 das normas regula a perda de control dunha dependente, en sintonía coa metodoloxía proposta para o proceso de consolidación, é dicir, considerando que as contas anuais consolidadas non son o produto dunha contabilidade diaria do grupo ou entidade que informa, senón da homoxeneización e agregación previa das partidas incluídas nas contas anuais individuais das sociedades dependentes, sobre as cales é preciso practicar os axustes e eliminacións regulados nas normas para obter a información que loce nas contas anuais consolidadas.

Seguindo esta metodoloxía, a perda de control, desde a perspectiva das contas consolidadas, recondúcese pola norma á correcta reclasificación do resultado contabilizado nas contas individuais da sociedade que allea a participación. A mesma metodoloxía exige identificar, polo menos, tres compoñentes:

- O importe que deriva das reservas en sociedades consolidadas xeradas desde a data de adquisición, é dicir, da variación experimentada polo valor en libros dos activos

netos da dependente desde a dita data, que en base consolidada se deberán reclasificar como reservas.

- O importe que teña a súa orixe nos ingresos e gastos xerados pola dependente no exercicio en que se produce a operación ata a data de perda de control, que deberán lucir segundo a súa natureza.
- E a que se podería denominar plusvalía ou minusvalía pura, ou resultado pola perda de control a escala consolidada.

Adicionalmente, no suposto de que a dependente recoñecese ingresos e gastos directamente no patrimonio neto desde a data de adquisición que estean pendentes de imputar á conta de perdas e ganancias, o obxectivo de imaxe fiel en base consolidada exixiría que a baixa dos activos e pasivos asociados ao correspondente axuste ou subvención levase a identificar un cuarto compoñente incluído no resultado recoñecido nas contas individuais da sociedade que allea a participación, o cal deberá reclasificarse dentro da partida da conta de perdas e ganancias consolidada que corresponda segundo a súa natureza. En particular, a norma precisa que as diferenzas de conversión se mostrarán na partida «Diferenzas de cambio» da conta de perdas e ganancias consolidada.

A regulación da perda de control complementábase co tratamento que o grupo debe outorgar á participación retida. Se se mantén unha participación na cal foi dependente, en virtude da cal a dita sociedade pasa a cualificarse como multigrupo ou asociada, o artigo 31, alínea b), dispón que o custo do «novo» investimento incluído no perímetro da consolidación será o seu valor razoable, importe a partir do cal se aplicará por primeira vez o método de integración proporcional ou o procedemento de posta en equivalencia. É dicir, un tratamento contable da operación que, considerando o cambio cualitativo na xestión dos activos netos retidos, leva a un cambio cuantitativo na información que se debe subministrar nas contas anuais consolidadas.

Para tal efecto, a diferenza entre o citado valor razoable e o custo do investimento en contas individuais deberase contabilizar en sintonía cos criterios de reclasificación de resultados descritos na alínea a) do citado artigo 31, coa excepción de que a diferenza entre o valor razoable e o que poderíamos denominar custo consolidado da participación (importe dos activos netos consolidados representativos da porcentaxe da participación retida) non lucirá como resultado asociado á baixa ou perda de control, senón á participación retida.

Este mesmo criterio deberase aplicar no suposto de que a perda de control se produza en virtude dun feito que non motive o recoñecemento dun resultado en contas individuais, como por exemplo a dilución da participación da sociedade dominante por non acudir a unha ampliación de capital, calculando o resultado da perda de control ou plusvalía pura por diferenza entre o importe representativo da nova porcentaxe de participación (participación diluída) e o correspondente ao que outorgaba o control.

A baixa dos activos e pasivos da sociedade dependente impón a cancelación dos socios externos. Non obstante, con carácter previo, e con obxecto de cumprir a regra xeral de que todo ingreso imputado directamente ao patrimonio neto se debe reclasificar á conta de perdas e ganancias polo mesmo importe polo que previamente foi contabilizado no estado total de ingresos e gastos recoñecidos, para os exclusivos efectos da consolidación, a alínea d) do artigo 31 exige recoñecer na conta de perdas e ganancias do grupo un resultado que, non obstante, como consecuencia da simultánea baixa dos socios externos, non lucirá no balance (unha sorte de redución de capital desde a perspectiva da entidade que informa, na cal ao socio que abandona a empresa se lle entrega a súa parte proporcional nos activos e pasivos da entidade), pero si no estado total de cambios no patrimonio neto consolidado.

Este mesmo razoamento é o que daría cobertura ao outro compoñente do axuste previsto na alínea d) do citado artigo 31, que é a parte proporcional dos resultados xerados pola dependente ata a data en que se perde o control.

En definitiva, á vista da información que deriva dos axustes que se practicarán de acordo cos mencionados criterios, o artigo 31 exige que o cen por cento dos axustes por

cambios de valor e das subvencións pendentes de imputar na data de perda de control se traspasen á conta de perdas e ganancias consolidadas, e que o cen por cento dos ingresos e gastos xerados pola sociedade dependente ata a dita data tamén luzan na conta de perdas e ganancias consolidada de acordo coa súa natureza. Todo isto sen prexuízo da súa correcta presentación como resultado das operacións interrompidas, no suposto de que a actividade desenvolvida pola sociedade dependente se teña que cualificar como tal.

14. Un aspecto peculiar e interesante que se clarificou nestas normas é o criterio que se debe seguir para realizar a eliminación investimento-patrimonio neto cando a sociedade dependente recoñeceu nas súas contas anuais individuais un fondo de comercio. Nos supostos de participacións indirectas, a cuestión que hai que resolver é similar, en particular, se o citado fondo de comercio da dependente, ou os que van xurdindo nas contas consolidadas dos subgrupos, deben cualificarse como activos identificables desde a perspectiva das contas consolidadas, ou polo contrario se a aplicación do citado método debe prescindir de tal cualificación, considerando o conxunto de activos identificables (en sentido estrito) e pasivos asumidos de cada sociedade dependente como se dunha soa entidade adquirida se tratar.

Os fondos de comercio non son partidas illadas, xa que complementan e van indisolublemente unidos a grupos de activos que a norma denomina unidades xeradoras de efectivo. En contas individuais, a norma de rexistro e valoración sobre combinacións de negocios dispón que cando se adquire unha sociedade con unha ou varias unidades xeradoras de efectivo e fondos de comercio recoñecidos, o custo da combinación non asignado aos activos identificables hai que repartilo entre as citadas unidades (UXE), o que pode modificar as asignacións anteriores, pondo de manifesto que o fondo de comercio non é un activo identificable por separado e que ademais é variable na medida en que vaia sendo adquirido sucesivamente. Ao abeiro destes argumentos, a solución adoptada foi a de non cualificar os citados fondos de comercio como activos identificables.

Á hora de trasladar este criterio á norma foi necesario introducir precisións no artigo 26, número 1, alínea b) indicando que o patrimonio neto da adquirida se debe corrixir segundo o valor en libros do fondo de comercio recoñecido nas contas anuais individuais, así como aclarar o procedemento que se debe seguir nos supostos de participacións indirectas. Para tal efecto, o artigo 35, número 2, aclara que a eliminación investimento-patrimonio neto nunha dependente que pola súa vez participa nun subgrupo, con carácter xeral, porá de manifesto que os valores atribuídos aos elementos patrimoniais no balance consolidado do subgrupo difiren dos contabilizados no balance consolidado do grupo, incluídos, se é o caso, os correspondentes fondos de comercio.

15. Os criterios para realizar as eliminacións e incorporacións de resultados por operacións internas manteñen o desenvolvemento pormenorizado da anterior regulación, á cal se incorporan como novidade as que veñen impostas polo recoñecemento directo no patrimonio neto de determinados ingresos e gastos. En particular, polos axustes por cambios de valor ou subvencións, doazóns e legados que na data de adquisición luzan no patrimonio neto da sociedade dependente.

Así, no caso de operacións entre sociedades do grupo que dean lugar a traspasos á conta de perdas e ganancias de ingresos ou gastos imputados directamente ao patrimonio neto fíxase o criterio de eliminar o gasto ou ingreso de perdas e ganancias e o correspondente gasto ou ingreso de imputación directa ao patrimonio polo traspaso.

Por exemplo, no caso de que unha sociedade allee un «activo financeiro dispoñible para a venda» a outra sociedade do grupo que dera lugar ao recoñecemento dun ingreso en perdas e ganancias (conta 7632. Beneficios de dispoñibles para a venda) e a un gasto imputado directamente a patrimonio (conta 802. Transferencia de beneficios en activos financeiros dispoñibles para a venda), e supoñendo que o dito elemento tamén estaba clasificado como «activo financeiro dispoñible para a venda» nas contas anuais consolidadas, procederase como segue para efectos de consolidación:

- No estado de ingresos e gastos recoñecidos consolidado: eliminaranse os saldos correspondentes das partidas «transferencias á conta de perdas e ganancias por valoración de instrumentos financeiros» e «resultado consolidado do exercicio».

- Na conta de perdas e ganancias consolidada: eliminaranse os saldos correspondentes das partidas «variación de valor razoable en instrumentos financeiros: imputación ao resultado do exercicio por activos financeiros dispoñibles para a venda» e «resultado consolidado do exercicio».

Non menos importante é o criterio que se debe seguir para contabilizar o resultado total ou global consolidado. Para tal efecto, no artigo 28 regúlase a consolidación posterior, establecendo un tratamento para os «axustes por cambios de valor» e as «subvencións, doazóns e legados recibidos» pola sociedade dependente equivalente ao do resultado contabilizado na conta de perdas e ganancias individual: a entidade que informa debe recoñecer os citados «axustes» e «subvencións, doazóns e legados recibidos» xerados desde a data de adquisición e mostralos nas correspondentes subagrupacións do patrimonio neto consolidado, por natureza ou na epígrafe de socios externos, en función das respectivas participacións (empresas do grupo e socios externos) no resultado total da entidade.

Este criterio exige diferenciar entre o patrimonio neto adquirido e o xerado. Desde a perspectiva da entidade que informa, só o segundo constitúe resultado global ou total consolidado. Para dar cumprimento a este criterio, o artigo 47 dispón que se deben eliminar os traspasos a perdas e ganancias dos «axustes por cambios de valor» e «subvencións, doazóns e legados recibidos» da sociedade dependente existentes na data de adquisición e que, desde a citada perspectiva, non deben figurar como gastos ou ingresos na conta de perdas e ganancias consolidada.

Por outro lado, en materia de eliminación de resultados por operacións internas, as novas normas tamén matizan a regra segundo a cal o resultado se entende realizado cando unha das sociedades que participou na operación interna sae do grupo. Precísase agora que para recoñecer o resultado interno en contas consolidadas é necesario que o activo cuxa valoración incorpora tal resultado non permaneza no grupo tras a saída da sociedade.

16. O capítulo IV desenvolve o método de integración proporcional e o procedemento de posta en equivalencia ou método da participación.

Á parte da integración global para entidades dependentes, as normas prevén a aplicación do método de integración proporcional en caso de sociedades multigrupo, aínda que a dominante pode adoptar a política de que estas aparezan nas contas consolidadas utilizando o procedemento de posta en equivalencia obrigatorio no caso de sociedades asociadas.

As sociedades multigrupo desenvolven a súa actividade económica baixo un acordo de control conxunto dos seus partícipes, e débense distinguir doutras entidades creadas para desenvolver negocios conxuntos consistentes na utilización de activos (activos controlados conxuntamente) ou na realización de actividades económicas conxuntas (explotacións controladas conxuntamente).

Só no caso de existencia de sociedades que se poidan cualificar como multigrupo se propón a utilización da integración proporcional, xa que os partícipes exercen o seu control conxunto sobre a xeneralidade dos recursos da entidade, e non sobre elementos particulares ou partes desta.

No suposto de que a entidade baixo control conxunto responda ás características de explotacións ou activos controlados conxuntamente, débense aplicar as disposicións que ao respecto contén o Plan Xeral de Contabilidade, o que levará a incluír, polo xeral, determinados elementos nas contas individuais dos partícipes en función da súa implicación e compromiso sobre estes.

Ao contrario do establecido no caso de adquisición do control, as participacións previas ao establecemento da relación de asociación ou de control conxunto non se reexpresan segundo o seu valor razoable cando se aplica a integración proporcional ou o procedemento de posta en equivalencia a primeira vez. De forma paralela, tampouco ao cesaren estas relacións hai que reconsiderar o valor das participacións remanentes para que reflectan o seu valor razoable.

Polo que se refire á aplicación do procedemento de posta en equivalencia (tamén denominado método da participación), as novidades principais radican na falta de separación do fondo de comercio adquirido, que seguirá formando parte da participación posta en equivalencia, así como a posibilidade de recoñecer, con cautela, a eventual diferenza negativa como compoñente do resultado consolidado.

A partir do seu recoñecemento inicial, as variacións no saldo das participacións postas en equivalencia son un trasunto dos cambios que experimente o patrimonio neto da entidade en que se investiu, convenientemente homoxeneizado utilizando os criterios das contas consolidadas e prescindindo dos resultados non realizados polas operacións entre empresas incluídas no perímetro da consolidación.

Cando os investimentos en asociadas e negocios conxuntos cumpran as condicións para seren considerados grupos de elementos mantidos para a venda, reclasifícanse e trátanse como tales, pasando a formar parte do activo corrente consolidado.

17. O capítulo V das normas recolle dous temas de grande interese: a conversión de contas anuais en moeda estranxeira e o tratamento do imposto sobre beneficios nas contas consolidadas.

Á marxe das precisións que se realizaron na exposición de motivos do real decreto, a principal novidade neste ámbito son os criterios para consolidar sociedades do perímetro da consolidación que formulen as súas contas anuais nunha moeda funcional, distinta da do grupo, que estea sometida a altas taxas de inflación. Para isto é obrigatorio axustar os ditos estados financeiros, co obxecto de expresalos en termos de moeda de poder adquisitivo corrente, antes de proceder á súa conversión na moeda funcional en que se presentan as contas consolidadas.

Aínda que nas normas se dan varias regras para cualificar as posibles situacións de hiperinflación, a que identifica en maior medida esta circunstancia económica é a renuncia do uso ou referencia da moeda local en favor doutra máis estable á cal poder referenciar as transaccións ou na cal poder conservar a riqueza sen risco de erosión monetaria.

A reexpresión dos elementos do balance que non sexan partidas monetarias ou estean valorados segundo o valor razoable farase utilizando a evolución dun índice xeral de prezo que reflecta os cambios do poder adquisitivo da moeda desde o momento da súa adquisición.

A reexpresión dos elementos da conta de resultados farase actualizándoos, en función da evolución do citado índice, desde o momento en que foron incorridos.

A contrapartida das reexpresións anteriores será dobre, xa que unha parte dará lugar a un resultado por exposición monetaria (perda ou ganancia monetaria neta), que se considera realizado no exercicio, e outra a unha reserva de actualización do patrimonio neto cuxa finalidade é a de manter o poder adquisitivo das achegas e dotacións a reservas feitas polos propietarios.

Para prover de significado as partidas do estado de fluxos de efectivo, os cobramentos e pagamentos tamén se deben actualizar co obxecto de que representen a achega ou consumo, respectivamente, de medios líquidos en termos de poder adquisitivo corrente na data de presentación.

18. A regulación do imposto sobre beneficios recolle dous aspectos sobre o rexistro de activos, pasivos e gastos por imposto sobre beneficios que se poden presentar na formulación de contas anuais consolidadas. Por unha parte delimita a contabilización do imposto sobre beneficios nos exercicios en que exista o grupo, con especial referencia ás diferenzas temporarias en consolidación, incluídas as diferenzas entre o valor consolidado dunha participada e a súa base fiscal. Por outra parte establece o recoñecemento posterior de activos fiscais adquiridos.

O imposto sobre beneficios rexístrase aplicando ao conxunto das sociedades incluídas na consolidación as normas xerais establecidas na norma de rexistro e valoración 13.^a da segunda parte do Plan Xeral de Contabilidade e nas súas normas de desenvolvemento. En consecuencia, tales normas aplícanse non só aos activos e pasivos das sociedades do grupo, senón tamén á parte dos elementos patrimoniais incorporados no balance das

contas anuais ao aplicar o método de integración proporcional e aos axustes practicados en relación coas participacións postas en equivalencia.

As diferenzas temporarias en consolidación son as que derivan da diferenza entre o valor en contas consolidadas dun elemento e a súa base fiscal. Para estes efectos, deberase considerar que aínda que nuns casos o valor no balance consolidado pode ser igual que o do balance individual das distintas sociedades que forman parte do grupo, noutros pode ser distinto, por exemplo, como consecuencia dos axustes por homoxeneización, eliminacións de resultados e incorporación de plusvalías e minusvalías derivados da aplicación do método de adquisición, mentres que a base fiscal sempre será a mesma, xa sexa pola aplicación ou non do réxime de tributación consolidada.

O fondo de comercio de consolidación derivado da aplicación do método de integración global ou do método de integración proporcional pode dar orixe a diferenzas temporarias deducibles ou impositivos, e a diferenza negativa de consolidación a un efecto impositivo, para os que se aplicarán regras especiais en sintonía coa indicada norma de rexistro e valoración 13.^a

As diferenzas temporarias derivadas dunha participación nunha sociedade dependente, multigrupo ou asociada poden ser causa fundamentalmente de deducións fiscais asociadas ao investimento, da diferenza de conversión e, cando sexan distintas en contas anuais consolidadas que en contas anuais individuais, pola existencia de resultados acumulados xerados desde a data de adquisición pola participada. Tales diferenzas poden ir desaparecendo basicamente pola repartición de dividendos, a venda da participación, perdas acumuladas da participada ou a reversión do saldo da diferenza de conversión.

En canto á forma de determinar a diferenza temporaria derivada destas participacións en sociedades dependentes, multigrupos ou asociadas, aclárase que o seu valor contable consolidado será o valor dos activos e pasivos da sociedade dependente recoñecidos no balance consolidado, deducida a participación de socios externos, no caso de aplicación do método de integración global ás sociedades dependentes. Se se aplica o método de integración proporcional será o valor neto dos activos e pasivos da entidade consolidada recoñecidos no balance consolidado e se se aplica a posta en equivalencia será o saldo da conta onde se recolle a dita participación. Ademais, especificanse os supostos en que non se recoñecerá o efecto impositivo desas diferenzas temporarias.

Sobre o rexistro de activos por impostos diferidos adquiridos non recoñecidos na data de adquisición por non cumprir os criterios para isto que posteriormente proceda contabilizar, distínguense dous supostos, segundo se recoñezan ou non no prazo dun ano establecido para a contabilidade provisional e que procedan de nova información sobre feitos e circunstancias que existían na data de adquisición. No suposto de que se recoñezan reducirán o importe en libros de calquera fondo de comercio relacionado con esa adquisición e, se o importe en libros dese fondo de comercio é nulo, calquera activo por imposto diferido que permaneza deberá contabilizarse na partida «Diferenza negativa de consolidación». Nos restantes supostos os activos por impostos diferidos non recoñecidos na data de adquisición deberán recoñecerse en resultados ou, se a norma de rexistro e valoración 13.^a Impostos sobre beneficios do Plan Xeral de Contabilidade o require, directamente no patrimonio neto.

19. Por último, no capítulo VI establécense as normas de elaboración das contas anuais consolidadas en sintonía cos criterios e modelos de presentación do Plan Xeral de Contabilidade, sen prexuízo das necesarias adaptacións por razón do suxeito consolidado.

A información que se solicita na memoria consolidada, desde a perspectiva do grupo como suxeito contable, é a mesma que se exige na memoria das contas anuais individuais. Adicionalmente, solicítase información sobre as partidas específicas da consolidación, en particular, sobre o fondo de comercio, as diferenzas negativas, ou desagregación das epígrafes do patrimonio neto ou, se é o caso, a oportuna información segmentada.

En relación con esta última, só cabe advertir que aínda que a nota 25 do modelo normal de memoria do Plan Xeral de Contabilidade exige informar sobre a distribución do importe neto da cifra de negocios correspondente ás actividades ordinarias da empresa,

por categorías de actividades, así como por mercados xeográficos, o enfoque seguido en contas consolidadas posicionouse en liña coa vixente redacción da norma internacional de referencia.

Con esta intención, as desagregacións previstas na información segmentada son as precisas para expresar a situación financeira do segmento e dos seus fluxos económicos e monetarios polas actividades de operación, investimento e financiamento.

CAPÍTULO I

Suxeitos da consolidación

Sección 1.^a Grupo de sociedades

Artigo 1. Grupo de sociedades.

1. O grupo de sociedades, para os únicos efectos da consolidación de contas, está formado pola sociedade dominante e todas as sociedades dependentes.

2. Sociedade dominante é aquela que exerza ou poida exercer, directa ou indirectamente, o control sobre outra ou outras, que se cualificarán como dependentes ou dominadas, calquera que sexa a súa forma xurídica e con independencia do seu domicilio social.

3. Para efectos desta norma enténdese por control o poder de dirixir as políticas financeiras e de explotación dunha entidade, coa finalidade de obter beneficios económicos das súas actividades.

Artigo 2. Presunción de control.

1. En particular, presumirase que existe control cando unha sociedade, que se cualificará como dominante, se encontre en relación con outra sociedade, que se cualificará como dependente, nalgunha das seguintes situacións:

- a) Posúa a maioría dos dereitos de voto.
- b) Teña a facultade de nomear ou destituír a maioría dos membros do órgano de administración.
- c) Poida dispoñer, en virtude de acordos celebrados con terceiros, da maioría dos dereitos de voto.
- d) Designase cos seus votos a maioría dos membros do órgano de administración que desempeñen o seu cargo no momento en que se deban formular as contas consolidadas e durante os dous exercicios inmediatamente anteriores. En particular, presumirase esta circunstancia cando a maioría dos membros do órgano de administración da sociedade dominada sexan membros do órgano de administración ou altos directivos da sociedade dominante ou doutra dominada por esta. Este suposto non dará lugar á consolidación se a sociedade cuxos administradores foron nomeados está vinculada a outra nalgún dos casos previstos nas dúas primeiras letras deste punto.

2. Ademais das situacións descritas, pódense dar circunstancias das cales deriva control por parte dunha sociedade aínda cando esta posúa a metade ou menos dos dereitos de voto, mesmo cando apenas posúa ou non posúa ningunha participación no capital doutras sociedades ou empresas, ou cando non se explicitase o poder de dirección, como no caso das denominadas entidades de propósito especial.

Ao valorar se as ditas entidades forman parte do grupo tomaranse en consideración, entre outros elementos, a participación do grupo nos riscos e beneficios da entidade, así como a súa capacidade para participar nas decisións de explotación e financeiras desta.

As seguintes circunstancias, entre outras, poderían determinar a existencia de control:

a) As actividades da entidade diríxense en nome e de acordo coas necesidades da sociedade, de forma tal que esta obtén beneficios ou outras vantaxes das operacións daquela.

b) A sociedade ten un poder de decisión na entidade, ou predefiníronse as súas actuacións de tal maneira que lle permite obter a maioría dos beneficios ou outras vantaxes das actividades da entidade.

c) A sociedade ten o dereito a obter a maioría dos beneficios da entidade e, polo tanto, está exposta á maior parte dos riscos derivados das súas actividades.

d) A sociedade, co fin de desfrutar dos beneficios económicos das actividades da entidade, retén para si, de forma substancial, a maior parte dos riscos residuais ou de propiedade relacionados con ela ou cos seus activos.

Se unha vez analizadas as citadas circunstancias existen dúbidas sobre a existencia do control sobre este tipo de entidades, estas deberán ser incluídas nas contas anuais consolidadas.

Artigo 3. *Cómputo dos dereitos de voto.*

1. Para determinar os dereitos de voto, engadíranse aos que directamente posúa a sociedade dominante os que correspondan ás sociedades dependentes desta ou que posúa a través doutras persoas que actúen en nome propio pero por conta dalgunha sociedade do grupo e aqueles de que dispoña concertadamente con calquera outra persoa.

2. Para efectos do previsto no punto anterior, o número de votos que corresponde á sociedade dominante, en relación coas sociedades dependentes indirectamente dela, será o que corresponda á sociedade dependente que posúa directamente os dereitos de voto sobre estas ou ás persoas que actúen por conta de ou concertadamente con algunha sociedade do grupo.

3. Ao calcular se unha determinada sociedade posúe ou pode dispoñer da maioría dos dereitos de voto doutra, tomarase en consideración a existencia de dereitos de voto potenciais derivados de instrumentos financeiros que sexan nese momento exercitables ou convertibles, incluíndo os dereitos de voto potenciais posuídos por calquera persoa allea ao grupo.

Ao avaliar se os dereitos de voto potenciais contribúen ao control, examínanse todos os feitos e circunstancias, incluídas as condicións de exercicio de tales dereitos potenciais e calquera outro acordo contractual, considerados illada ou conxuntamente, que afecten eses dereitos potenciais, sen ter en conta nin a intención da dirección de exercelos ou convertelos nin a capacidade financeira para levalo a cabo.

Os dereitos de voto potenciais non se terán en conta para calcular a participación dos socios externos de acordo co artigo 27 destas normas, así como as proporcións do resultado e dos cambios no patrimonio neto, asignadas á sociedade dominante e aos socios externos a que fai referencia o artigo 28. Estes importes determinarase sobre a base das participacións efectivas na propiedade que existan nese momento e, en consecuencia, non reflectirán o posible exercicio ou conversión dos citados dereitos de voto.

Sección 2.^a Outras sociedades que interveñen na consolidación

Artigo 4. *Sociedades multigrupo.*

1. Son sociedades multigrupo, para os únicos efectos da consolidación de contas, aquelas sociedades, non incluídas como sociedades dependentes, que son xestionadas por unha ou varias sociedades do grupo con outra ou outras persoas alleas a este, exercendo o control conxunto.

2. Enténdese que existe control conxunto sobre outra sociedade cando, ademais de participar no capital, existe un acordo estatutario ou contractual en virtude do cal as

decisións estratéxicas, tanto financeiras como de explotación, relativas á actividade requiran o consentimento unánime de todos os que exercen o control conxunto da sociedade.

Artigo 5. *Sociedades asociadas.*

1. Terán a consideración de sociedades asociadas, para os únicos efectos da consolidación de contas, aquelas en que algunha ou varias sociedades do grupo exerzan unha influencia significativa na súa xestión.

2. Existe influencia significativa na xestión doutra sociedade, cando se cumpran os dous requisitos seguintes:

- a) Unha ou varias sociedades do grupo participen na sociedade.
- b) Se teña o poder de intervir nas decisións de política financeira e de explotación da participada, sen chegar a ter o control, nin o control conxunto desta.

3. Presumirase, salvo proba en contrario, que existe influencia significativa cando unha ou varias sociedades do grupo posúan, polo menos, o 20 por 100 dos dereitos de voto dunha sociedade que non pertenza ao grupo. Para computar esta porcentaxe será de aplicación o disposto no artigo 3.

Así mesmo, tendo participación na sociedade a existencia de influencia significativa poderase evidenciar a través de calquera das seguintes vías:

- a) Representación no consello de administración ou órgano equivalente de dirección da sociedade participada;
- b) Participación nos procesos de fixación de políticas, entre as que se inclúen as decisións sobre dividendos e outras distribucións;
- c) Transaccións de importancia relativa coa participada;
- d) Intercambio de persoal directivo ou
- e) Subministración de información técnica esencial.

CAPÍTULO II

Obriga de consolidar, métodos de consolidación e procedemento de posta en equivalencia

Sección 1.^a Obriga de consolidar e excepcións

Artigo 6. *Obriga de consolidar.*

1. Toda sociedade dominante dun grupo de sociedades estará obrigada a formular as contas anuais consolidadas de acordo coas seguintes normas:

a) Se, na data de peche do exercicio algunha das sociedades do grupo emitiu valores admitidos a cotización nun mercado regulado de calquera Estado membro da Unión Europea, aplicará as normas internacionais de información financeira adoptadas polos regulamentos da Unión Europea.

Non obstante, tamén lles serán de aplicación o artigo 42, o artigo 43 e as indicacións 1.^a a 9.^a do artigo 48 do Código de comercio, así como o desenvolvemento regulamentario destes preceptos.

As contas anuais consolidadas que se formulen de acordo coas normas internacionais de información financeira adoptadas polos regulamentos da Unión Europea, deberán depositarse no Rexistro Mercantil utilizando os modelos que se aproben mediante orde do Ministerio de Xustiza.

b) Se, na data de peche do exercicio ningunha das sociedades do grupo emitiu valores admitidos a cotización nun mercado regulado de calquera Estado membro da Unión Europea, poderá optar pola aplicación do establecido no Código de comercio, no

texto refundido da Lei de sociedades de capital, na demais lexislación que sexa especificamente aplicable e nesta disposición; ou polas normas internacionais de información financeira adoptadas polos regulamentos da Unión Europea. Se opta por estas últimas, as contas anuais consolidadas deberanse elaborar de maneira continuada de acordo coas citadas normas, e seralles igualmente de aplicación o disposto nos dous últimos parágrafos da alínea a) deste artigo.

2. As sociedades dependentes que pola súa vez sexan dominantes teñen a obriga de formular as contas anuais consolidadas, na forma prevista no número 1 anterior.

3. A obriga de formular as contas anuais consolidadas non exime as sociedades integrantes do grupo de formular as súas propias contas anuais, conforme o seu réxime específico.

Artigo 7. *Dispensa da obriga de consolidar.*

1. Non obstante o disposto no artigo anterior, as sociedades nel mencionadas non estarán obrigadas a efectuar a consolidación nos casos seguintes:

a) Cando o conxunto do grupo ou subgrupo non exceda as dimensións sinaladas no artigo 8 destas normas, salvo que algunha das sociedades do grupo emitise valores admitidos a negociación nun mercado regulado de calquera Estado membro da Unión Europea.

b) Cando a sociedade obrigada a consolidar sometida á lexislación española sexa pola súa vez dependente doutra que se rexa pola dita lexislación ou pola doutro Estado membro da Unión Europea e se cumpra o disposto no artigo 9 destas normas, salvo que a sociedade dispensada emitise valores admitidos a negociación nun mercado regulado de calquera Estado membro da Unión Europea.

c) Cando a sociedade obrigada a consolidar participe exclusivamente en sociedades dependentes que non posúan un interese significativo, individualmente e en conxunto, para a imaxe fiel do patrimonio, da situación financeira e dos resultados das sociedades do grupo.

2. A dispensa da obriga de consolidar incluída no punto anterior non será de aplicación para os grupos e subgrupos de sociedades aos cales, en razón do sector a que pertencen, lles sexa de aplicación normativa especial que non recolla a dita posibilidade.

Artigo 8. *Dispensa da obriga de consolidar por razón do tamaño.*

1. Unha sociedade non estará obrigada a formular contas anuais consolidadas cando, durante dous exercicios consecutivos na data de peche do seu exercicio, o conxunto das sociedades do grupo non exceda dous dos límites relativos ao total das partidas do activo do balance, ao importe neto da cifra anual de negocios e ao número medio de traballadores, sinalados no texto refundido da Lei de sociedades de capital para a formulación de conta de perdas e ganancias abreviada.

Cando un grupo na data de peche do exercicio da sociedade obrigada a consolidar pase a cumprir dúas das circunstancias antes indicadas ou ben cese de cumprilas, tal situación unicamente producirá efectos se se repite durante dous exercicios consecutivos.

Nos dous primeiros exercicios sociais desde a constitución dun grupo, unha sociedade estará dispensada da obriga de formular contas anuais consolidadas cando na data de peche do seu primeiro exercicio o conxunto das sociedades do grupo non exceda dous dos límites sinalados no texto refundido da Lei de sociedades de capital para a formulación de conta de perdas e ganancias abreviada.

2. Para os efectos do cómputo dos límites previstos no punto anterior deberanse agregar os datos da sociedade dominante e os correspondentes ao resto de sociedades do grupo e terse en conta os axustes e eliminacións que procedería realizar, de efectuarse a consolidación, de acordo co establecido no capítulo III destas normas.

3. Alternativamente, poderá non aplicarse o sinalado no número 2 anterior e considerar exclusivamente a suma dos valores nominais que integren os balances e as contas de perdas e ganancias de todas as sociedades do grupo.

Neste caso, tomaranse como cifras límite do total das partidas do activo do balance e do importe neto da cifra anual de negocios as previstas no número 1 anterior incrementadas nun 20 por 100, mentres que a relativa ao número medio de traballadores non sufrirá variación.

4. Para a determinación do número medio de traballadores consideraranse todas aquelas persoas que teñan ou tivesen unha relación laboral coas sociedades do grupo durante o exercicio, calculada a media segundo o tempo durante o cal prestasen os seus servizos.

5. Se o período ao cal se refiren as contas anuais consolidadas é de duración inferior ao ano, o importe neto da cifra anual de negocios será o obtido durante o período que abrangue o dito exercicio.

Artigo 9. *Dispensa da obriga de consolidar dos subgrupos de sociedades.*

1. Non estará obrigada a presentar contas anuais e informe de xestión consolidados a sociedade dominante, sometida á lexislación española, que sexa ao mesmo tempo dependente doutra que se rexa pola dita lexislación ou pola doutro Estado membro da Unión Europea, sempre e cando se cumpran as seguintes condicións:

a) Que esta última sociedade posúa o 50 por 100 ou máis das participacións sociais daquela e

b) Que accionistas ou socios que posúan, polo menos, o 10 por 100 das participacións sociais non solicitasen a formulación de contas anuais consolidadas seis meses antes do peche do exercicio.

2. En todo caso, para acollerse á dispensa establecida no punto anterior, será preciso que se cumpran os requisitos seguintes:

a) Que a sociedade dominante dispensada de formular as contas consolidadas, así como todas as sociedades que debese incluír na consolidación, se consoliden nas contas dun grupo maior cuxa sociedade dominante estea sometida á lexislación dun Estado membro da Unión Europea.

b) Que a sociedade dominante dispensada de formular contas consolidadas indique nas súas contas anuais a mención de estar exenta da obriga de formular as contas consolidadas, o grupo a que pertence, a razón social e o domicilio da sociedade dominante.

c) Que as contas consolidadas da sociedade dominante do grupo maior correspondentes ao exercicio en que se avalía a obriga de consolidar da dependente, así como o informe de xestión e o informe dos auditores, se depositen no Rexistro Mercantil, traducidos a algunha das linguas oficiais da comunidade autónoma onde teña o seu domicilio a sociedade dispensada.

3. Naquelas circunstancias en que a sociedade española dominante dun grupo sexa adquirida durante o exercicio por unha sociedade sometida á lexislación española ou doutro Estado membro da Unión Europea, de modo que os activos e pasivos da sociedade española dominante adquirida se integren na súa totalidade ao peche do exercicio no grupo superior pero os ingresos, gastos e fluxos de efectivo só se integren desde a data de adquisición, a sociedade española dominante adquirida poderase acoller a esta dispensa no dito exercicio, sempre e cando se cumpran os requisitos exixidos nos puntos anteriores.

Non obstante, para que se poida aplicar este suposto será requisito necesario que os accionistas ou socios que posúan, polo menos, o 90 por 100 das participacións sociais declaren de forma expresa a súa conformidade coa dispensa.

*Sección 2.^a Métodos de consolidación*Artigo 10. *Métodos aplicables.*

1. Os métodos de consolidación aplicables son os seguintes:

- a) Integración global.
- b) Integración proporcional.

2. O método de integración global aplicarase ás sociedades dependentes.

3. O método de integración proporcional poderase aplicar ás sociedades multigrupo.

En caso de non aplicarse este método, estas sociedades incluíranse nas contas consolidadas aplicando o procedemento de posta en equivalencia establecido no artigo 12 destas normas. A opción de aplicar este método exercerase de maneira uniforme respecto a todas as sociedades multigrupo.

Artigo 11. *Conxunto consolidable.*

Forman o conxunto consolidable as sociedades ás cales se lles aplique o método de integración global ou o proporcional de acordo co sinalado no artigo anterior.

*Sección 3.^a Procedemento de posta en equivalencia*Artigo 12. *Aplicación do procedemento de posta en equivalencia.*

1. O procedemento de posta en equivalencia, ou método da participación, aplicarase na preparación das contas consolidadas aos investimentos en:

- a) Sociedades asociadas e
- b) Sociedades multigrupo cando non se lles aplique o método de integración proporcional.

Artigo 13. *Perímetro de consolidación.*

O perímetro da consolidación estará formado polas sociedades que forman o conxunto consolidable e polas sociedades ás cales se lles aplique o procedemento de posta en equivalencia.

*Sección 4.^a Inversións en sociedades mantidas para a venda*Artigo 14. *Clasificación e valoración.*

1. Para os efectos destas normas, unha sociedade dependente que constituía un grupo alleable de elementos mantidos para a venda ou disposición por outra causa, de acordo cos criterios establecidos na norma de rexistro e valoración 7.^a Activos non correntes e grupos alleables de elementos, mantidos para a venda do Plan Xeral de Contabilidade, integrarase globalmente, valorándose e presentándose conforme a dita norma.

Polo tanto, cando se cumpran os criterios establecidos no número 1 da citada norma, unha entidade que estea comprometida nun plan de venda ou outra forma de disposición que implique a perda de control dunha sociedade dependente, clasificará todos os activos e pasivos desa dependente como mantidos para a venda, independentemente de que a entidade teña previsto reter unha participación na dita sociedade.

Nestes casos, os activos e pasivos da sociedade dependente incorporaranse no balance consolidado nas epígrafes «activos non correntes mantidos para a venda» e «pasivos vinculados con activos non correntes mantidos para a venda».

2. Os investimentos en asociadas e multigrupo que cumpran as condicións para clasificarse como mantidas para a venda, clasificaranse e presentaranse como activos non correntes mantidos para a venda e valoraranse segundo o disposto na norma de

registro e valoración 7.^a Activos non correntes e grupos alleables de elementos, mantidos para a venda do Plan Xeral de Contabilidade, sen que por tanto resulte de aplicación o método de posta en equivalencia ou integración proporcional.

3. Cando o investimento nunha sociedade asociada ou multigrupo, previamente clasificada como mantida para a venda, deixe de cumprir os criterios para ser clasificada como tal, aplicarase o procedemento da posta en equivalencia ou o método de integración proporcional, con efectos desde a data en que orixinalmente se aplicou o citado método ou procedemento.

Aplicarase este mesmo criterio cando o investimento nunha sociedade asociada ou multigrupo, que se adquiriu co propósito do seu posterior alleamento, deixe de cumprir os criterios para ser clasificada como activo non corrente mantido para a venda. Nestes casos, o procedemento da posta en equivalencia ou o método de integración proporcional aplicarase con efectos desde a data en que se practicou o investimento.

Adicionalmente, reexpresaranse as cifras comparativas de todos os exercicios desde a súa clasificación como mantida para a venda.

4. Cando o grupo adquira unha sociedade exclusivamente co propósito do seu posterior alleamento, clasificará a dita sociedade como mantida para a venda, na data de adquisición, só se se cumpre o requisito do punto 1.b.3) da norma de registro e valoración 7.^a Activos non correntes e grupos alleables de elementos, mantidos para a venda, e é altamente probable que calquera outro requisito dos contidos no punto 1.b) da citada norma, que non se cumpra nesa data, sexa cumprido dentro dun curto período tras a adquisición, que, polo xeral, non se estenderá máis alá dos tres meses seguintes.

Nestas circunstancias o activo non corrente ou grupo alleable adquirido valorarase polo seu valor razoable menos os custos de venda estimados.

CAPÍTULO III

Método de integración global

Sección 1.^a Descrición do método

Artigo 15. *Definición.*

O método de integración global ten como finalidade ofrecer a imaxe fiel do patrimonio, da situación financeira e dos resultados das sociedades do grupo considerando o conxunto das ditas sociedades como unha soa entidade que informa. Desta forma, o grupo de sociedades debe cualificar, recoñecer, valorar e clasificar as transaccións no marco destas normas de conformidade coa substancia económica delas e considerando que o grupo actúa como un suxeito contable único, con independencia da forma xurídica e do tratamento contable que recibisen as ditas transaccións nas contas anuais individuais das sociedades que o compoñen.

En consecuencia, a aplicación do método de integración global consiste na incorporación ao balance, á conta de perdas e ganancias, ao estado de cambios no patrimonio neto e ao estado de fluxos de efectivo da sociedade obrigada a consolidar, de todos os activos, pasivos, ingresos, gastos, fluxos de efectivo e demais partidas das contas anuais das sociedades do grupo, unha vez realizadas as homoxeneizacións previas e as eliminacións que resulten pertinentes, conforme o disposto nos artigos seguintes.

Sección 2.^a Homoxeneización previa

Artigo 16. *Homoxeneización temporal.*

1. As contas anuais consolidadas estableceranse na mesma data e período que as contas anuais da sociedade obrigada a consolidar.

2. Se unha sociedade do grupo pecha o seu exercicio nunha data diferente á das contas anuais consolidadas, a súa inclusión nestas farase mediante contas intermedias referidas á mesma data e período a que se refiran as contas consolidadas.

No entanto, se unha sociedade do grupo pecha o seu exercicio con data que non difire en máis de tres meses, anteriores ou posteriores, da data de peche das contas consolidadas, poderase incluír na consolidación polos valores contables correspondentes ás citadas contas anuais, sempre que a duración do exercicio de referencia coincida co das contas anuais consolidadas. Cando entre a data de peche do exercicio da sociedade do grupo e a das contas consolidadas se realicen operacións ou se produzan sucesos que sexan significativos, deberanse axustar as ditas operacións ou sucesos; neste caso, se a operación se realizou cunha sociedade do grupo, deberanse realizar os axustes e eliminacións que resulten pertinentes, e informarse de todo isto na memoria.

3. Cando o grupo se acollese ao contido do segundo parágrafo do número 2 anterior, e nun exercicio posterior a sociedade dependente modifique o peche do seu exercicio acomodándoo á data de peche das contas anuais consolidadas, este cambio tratarase, para os únicos efectos da formulación das contas anuais consolidadas, como un cambio de criterio contable.

4. Cando unha sociedade entre a formar parte do grupo ou saia fóra del, a conta de perdas e ganancias, o estado de cambios no patrimonio neto e o estado de fluxos de efectivo individuais da indicada sociedade que se incluír na consolidación deberán estar referidos unicamente á parte do exercicio en que a dita sociedade formase parte do grupo.

Artigo 17. *Homoxeneización valorativa.*

1. Os elementos do activo e do pasivo, os ingresos e gastos, e demais partidas das contas anuais das sociedades do grupo deben ser valorados seguindo métodos uniformes e de acordo cos principios e normas de valoración establecidos no Código de comercio, texto refundido da Lei de sociedades de capital e Plan Xeral de Contabilidade e demais legislación que sexa especificamente aplicable.

2. Se algún elemento do activo ou do pasivo ou algún ingreso ou gasto, ou outra partida das contas anuais foi valorado segundo criterios non uniformes respecto aos aplicados na consolidación, tal elemento debe ser valorado de novo e para os únicos efectos da consolidación, conforme tales criterios, realizándose os axustes necesarios, salvo que o resultado da nova valoración ofrezca un interese pouco relevante para os efectos de alcanzar a imaxe fiel do grupo.

3. Non obstante, se o grupo realiza varias actividades, de forma que unhas están sometidas á norma contable xeral (Plan Xeral de Contabilidade) e outras á norma aplicable en España a determinadas entidades do sector financeiro, ou por razón de suxeito contable, deberanse respectar as normativas específicas explicando detalladamente os criterios empregados, sen prexuízo de que para aqueles criterios que presenten opcións se deba realizar a necesaria homoxeneización destes considerando o obxectivo de imaxe fiel, circunstancia que motivará homoxeneizar as operacións considerando o criterio aplicado nas contas individuais da sociedade cuxa relevancia no seo do grupo sexa maior para a citada operación.

Cando a normativa específica non presente opcións deberase manter o criterio aplicado pola dita entidade nas súas contas individuais.

Artigo 18. *Homoxeneización polas operacións internas.*

Cando nas contas anuais das sociedades do grupo os importes das partidas derivadas de operacións internas non sexan coincidentes, ou exista algunha partida pendente de rexistrar, deberanse realizar os axustes que procedan para practicar as correspondentes eliminacións.

Artigo 19. *Homoxeneización para realizar a agregación.*

Deberanse realizar as reclasificacións necesarias na estrutura das contas anuais dunha sociedade do grupo para que esta coincida coa das contas anuais consolidadas.

Sección 3.ª Agregación

Artigo 20. *Agregación.*

A preparación das contas anuais consolidadas realizarase mediante a agregación das diferentes partidas, segundo a súa natureza, das contas anuais individuais homoxeneizadas, sen prexuízo dos axustes e eliminacións mencionados nos artigos seguintes.

Sección 4.ª Eliminacións

Subsección 1.ª *Eliminación investimento-patrimonio neto*

Artigo 21. *Eliminación investimento-patrimonio neto.*

A eliminación investimento-patrimonio neto é a compensación dos valores contables representativos dos instrumentos de patrimonio da sociedade dependente que a sociedade dominante posúa, directa ou indirectamente, coa parte proporcional das partidas de patrimonio neto da mencionada sociedade dependente atribuíble ás ditas participacións. Con carácter xeral, esta compensación realizarase sobre a base dos valores resultantes de aplicar o método de adquisición, segundo o previsto na subsección seguinte.

Subsección 2.ª *Método de adquisición*

Artigo 22. *Aplicación do método de adquisición.*

1. A adquisición por parte da sociedade dominante do control dunha sociedade dependente constitúe unha combinación de negocios en que a sociedade dominante adquiriu o control de todos os elementos patrimoniais da sociedade dependente. Esta adquisición contabilizarase de acordo co establecido na norma de rexistro e valoración 19.ª Combinacións de negocios do Plan Xeral de Contabilidade, considerando as regras particulares que nesta subsección se indican desde a perspectiva das contas anuais consolidadas.

2. Porén, cando o conxunto de elementos patrimoniais da sociedade adquirida non constitúa un negocio, segundo se define no número 1 da citada norma de rexistro e valoración 19.ª, ou a sociedade dominante e dependente, con anterioridade a que se formalice esta vinculación en virtude dunha operación de achega non pecuniaria ou dunha escisión, teñan a cualificación de empresas do grupo de acordo co disposto na norma de elaboración das contas anuais 13.ª Empresas do grupo, multigrupo e asociadas do Plan Xeral de Contabilidade, a eliminación investimento-patrimonio neto realizarase aplicando os criterios establecidos nos artigos 38 e 40 desta norma, respectivamente.

Artigo 23. *Determinación da empresa adquirente.*

1. Para identificar a empresa adquirente deberanse aplicar os criterios incluídos no número 2.1 da norma de rexistro e valoración 19.ª Combinacións de negocios do Plan Xeral de Contabilidade. Con carácter xeral, a sociedade dominante que adquire o control cualificarase como adquirente, mentres que a sociedade dependente cuxo patrimonio é adquirido se cualificará como adquirida.

2. Non obstante, se a operación que dá lugar á relación dominante-dependente se realizou mediante un intercambio de instrumentos de patrimonio polo que os socios anteriores da sociedade dependente obtiveron o control da sociedade dominante, a

operación cualificarase como unha combinación de negocios inversa na cal o patrimonio adquirido é o da sociedade dominante. Nestes casos, serán de aplicación os criterios incluídos no artigo 33.

Artigo 24. Data de adquisición.

1. Entenderase como data de adquisición aquela en que a sociedade dominante obtén o control da dependente.

2. Se de acordo co previsto nestas normas a data de primeira consolidación fose posterior á data de adquisición, as magnitudes resultantes de aplicar o método de integración global deberán referirse á data de adquisición.

Artigo 25. Recoñecemento e valoración dos activos identificables adquiridos e os pasivos asumidos da sociedade dependente.

1. Con carácter xeral, os activos identificables adquiridos e pasivos asumidos da sociedade dependente valoraranse polo seu valor razoable na data de adquisición, coa metodoloxía e excepcións previstas no número 2.4 da norma de rexistro e valoración 19.^a Combinacións de negocios do Plan Xeral de Contabilidade. A súa valoración posterior efectuarase conforme o establecido no número 2.9 da citada norma.

2. Se na data de peche do exercicio en que se produciu unha combinación de negocios non se pode concluír o proceso de valoración necesario para aplicar o método de adquisición, as contas anuais consolidadas elaboraranse utilizando valores provisionais. Neste caso, estes valores deberán ser axustados conforme o establecido no número 2.6 da norma de rexistro e valoración 19.^a Combinacións de negocios do Plan Xeral de Contabilidade.

3. Se os elementos entregados para adquirir o control dunha dependente seguen formando parte da entidade combinada, estes valoraranse polo seu valor contable previo.

Artigo 26. Fondo de comercio de consolidación e diferenza negativa de consolidación.

1. Na data de adquisición recoñecerase como fondo de comercio de consolidación a diferenza positiva entre os seguintes importes:

a) A contraprestación transferida para obter o control da sociedade adquirida determinada conforme o indicado no número 2.3 da norma de rexistro e valoración 19.^a Combinacións de negocios do Plan Xeral de Contabilidade, máis no caso de adquisicións sucesivas de participacións, ou combinación por etapas, o valor razoable na data de adquisición de calquera participación previa no capital da sociedade adquirida, e

b) A parte proporcional do patrimonio neto representativa da participación no capital da sociedade dependente unha vez incorporados os axustes derivados da aplicación do artigo 25, e de dar de baixa, se é o caso, o fondo de comercio recoñecido nas contas anuais individuais da sociedade dependente na data de adquisición.

2. Presúmese que o custo da combinación, segundo se define no número 2.3 da norma de rexistro e valoración 19.^a Combinacións de negocios do Plan Xeral de Contabilidade, é o mellor referente para estimar o valor razoable, na dita data, de calquera participación previa da dominante na sociedade dependente. En caso de evidencia en contrario, utilizaranse outras técnicas de valoración para determinar o valor razoable da participación previa na sociedade dependente.

3. Nas combinacións de negocios por etapas, os instrumentos de patrimonio da sociedade dependente que o grupo posúa con anterioridade á adquisición do control axustaranse ao seu valor razoable na data de adquisición, recoñecendo na partida 16.b), 18.b) ou 20) da conta de perdas e ganancias consolidada, segundo proceda, a diferenza co seu valor contable previo. Se é o caso, os axustes valorativos asociados a estes investimentos, contabilizados directamente no patrimonio neto, transferiranse á conta de perdas e ganancias.

4. No suposto excepcional de que na data de adquisición o importe da alínea b) do número 1 deste artigo sexa superior ao importe incluído na alínea a), o dito exceso recoñecerase na conta de perdas e ganancias consolidada como un resultado positivo na partida «Diferenza negativa en combinacións de negocios».

Non obstante, antes de recoñecer o citado ingreso deberanse avaliar novamente os importes descritos no número 1 anterior.

5. O fondo de comercio de consolidación non se amortizará. No seu lugar, deberase analizar, polo menos anualmente, a súa posible deterioración de acordo cos criterios incluídos na norma de rexistro e valoración 6.^a Normas particulares sobre o inmovilizado intanxible do Plan Xeral de Contabilidade, considerando as seguintes regras.

Para os efectos de comprobar a deterioración das unidades xeradoras de efectivo en que participen socios externos, axustarase teoricamente o importe en libros desa unidade, antes de ser comparado co seu importe recuperable. Este axuste realizarase engadindo ao importe en libros do fondo de comercio asignado á unidade o fondo de comercio atribuíble aos socios externos no momento da toma de control.

O importe en libros teoricamente axustado da unidade xeradora de efectivo comparase co seu importe recuperable para determinar se a dita unidade se deteriorou. Se así for, a entidade distribuirá a perda por deterioración do valor de acordo co disposto no Plan Xeral de Contabilidade, reducindo, en primeiro lugar, o importe en libros do fondo de comercio asignado á unidade.

Non obstante, debido a que o fondo de comercio se recoñece só ata o límite da participación da dominante na data de adquisición, calquera perda por deterioración do valor relacionada co fondo de comercio repartirase entre a asignada á dominante e a asignada aos socios externos, pero só a primeira se recoñecerá como unha perda por deterioración do valor do fondo de comercio.

Se a perda por deterioración da unidade xeradora de efectivo é superior ao importe do fondo de comercio, incluído o teoricamente axustado, a diferenza asignarase ao resto de activos desta segundo o disposto na norma de rexistro e valoración 2.^a Inmovilizado material 2.2 Deterioración de valor do Plan Xeral de Contabilidade.

Se é o caso, a perda por deterioración así calculada deberase imputar ás sociedades do grupo e aos socios externos, considerando o disposto no número 1, alínea d), do artigo 29 respecto ao fondo de comercio atribuído a estes últimos.

Subsección 3.^a Participación de socios externos

Artigo 27. *Participación de socios externos.*

1. A valoración dos socios externos realizarase en función da súa participación efectiva no patrimonio neto da sociedade dependente unha vez incorporados os axustes derivados da aplicación do artigo 25. Por tanto, salvo no suposto expresamente regulado no artigo 29, número 1, alínea d), desta norma, o fondo de comercio de consolidación non se atribuirá aos «socios externos».

A dita participación calcularase en función da proporción que represente a participación dos socios externos no capital de cada sociedade dependente, excluídos os instrumentos de patrimonio propio e os mantidos polas súas sociedades dependentes.

2. A participación no patrimonio neto da sociedade dependente atribuíble a terceiros alleos ao grupo figurará na subagrupación «socios externos» do patrimonio neto do balance consolidado.

3. Se as sociedades integrantes do grupo formalizan acordos na data de adquisición cos socios externos sobre os instrumentos de patrimonio dunha sociedade dependente, como poden ser compromisos de compra futura ou a emisión de opcións de venda, obrigándose a entregar efectivo ou outros activos se os ditos acordos se chegan a executar, a partida de socios externos valorarase no dito momento polo valor actual do importe acordado e presentarase no balance consolidado como un pasivo financeiro.

A diferenza entre a parte proporcional do patrimonio neto representativa da participación dos minoritarios no capital da sociedade dependente, unha vez incorporados os axustes

derivados da aplicación do artigo 25, e o valor do pasivo financeiro na data de adquisición, motivará, se é o caso, un axuste no fondo de comercio de consolidación ou diferenza negativa de consolidación.

Se os acordos cos minoritarios se alcanzan nun momento posterior, a diferenza a que se refire o parágrafo anterior contabilizarase nas reservas da sociedade dominante.

Subsección 4.^a Eliminación investimento-patrimonio neto en consolidacións posteriores

Artigo 28. *Consolidacións posteriores.*

1. En consolidacións posteriores a eliminación investimento-patrimonio neto realizarase nos mesmos termos que os establecidos para a data de adquisición. O exceso ou defecto do patrimonio neto xerado pola sociedade dependente desde a data de adquisición presentarase no balance consolidado de acordo cos seguintes criterios:

a) A parte deste importe atribuíble á sociedade dominante que corresponda a partidas de reservas mostrarase na epígrafe «reservas», e desagregarase na memoria consolidada baixo a denominación «reservas en sociedades consolidadas».

b) A parte deste importe que corresponda ás subagrupacións «axustes por cambios de valor» e «subvencións, doazóns e legados recibidos» figurarán nas respectivas epígrafes do patrimonio neto de acordo coa súa natureza. Na memoria desagregaranse estas subagrupacións informando sobre a orixe e natureza dos ingresos e gastos incluídos nas citadas subagrupacións.

c) A parte do exceso ou defecto do patrimonio neto xerado pola sociedade dependente atribuíble aos socios externos deberase inscribir na subagrupación «socios externos» do patrimonio neto. Na memoria tamén se incluírá o oportuno detalle sobre a composición deste saldo, diferenciando a participación dos socios externos nas correspondentes subagrupacións das sociedades dependentes.

Para calcular estes importes deberanse eliminar as transferencias realizadas á conta de perdas e ganancias dos axustes por cambios de valor e das subvencións, doazóns e legados recibidos, existentes na data de adquisición.

2. Para os efectos do punto anterior, a variación do patrimonio neto calcularase:

a) Excluíndo o resultado do exercicio e

b) Tendo en conta os axustes sobre o resultado de exercicios anteriores correspondentes a operacións entre sociedades do grupo, reguladas nos artigos 41 e seguintes.

3. En todo caso, eliminaranse previamente as correccións valorativas correspondentes ao investimento no capital da sociedade dependente realizadas con posterioridade á súa pertenza ao grupo.

Artigo 29. *Modificación da participación sen perda do control.*

1. Unha vez que se obtivo o control, as operacións posteriores que dean lugar á modificación da participación da sociedade dominante na sociedade dependente, sen que, en caso de redución, supoñan unha perda de control, consideraranse nas contas consolidadas como unha operación con títulos de patrimonio propio. En consecuencia, na eliminación investimento-patrimonio neto e no cálculo dos socios externos aplicaranse as seguintes regras:

a) Non se modificará o importe do fondo de comercio de consolidación ou diferenza negativa recoñecida, nin o doutros activos ou pasivos do balance consolidado.

b) Nos supostos de redución da participación sen perda de control, o beneficio ou a perda recoñecida nas contas anuais individuais deberase eliminar para os exclusivos efectos da consolidación, circunstancia que motivará un axuste nas reservas da sociedade que reduce a súa participación.

c) O importe dos «axustes por cambios de valor» e das «subvencións, doazóns e legados recibidos» da sociedade dependente, que deben lucir nas subagrupacións A-2) e A-3) do balance consolidado, cuantificarase en función da porcentaxe de participación que as sociedades do grupo posúan no capital daquela, unha vez realizada a operación.

d) A participación dos socios externos no patrimonio neto da sociedade dependente mostrarase, no balance consolidado, en función da porcentaxe de participación que terceiros alleos ao grupo posúan no capital da citada sociedade, unha vez realizada a operación, incluíndo en consecuencia a porcentaxe de participación no fondo de comercio contabilizado nas contas consolidadas asociado á modificación que se produciu.

e) Se é o caso, o axuste necesario para dar cumprimento ao disposto nas alíneas a), c) e d) motivará unha variación nas reservas da sociedade que reduce ou aumenta a súa participación.

2. Cando a redución na porcentaxe de participación ocasione unha perda significativa nas contas anuais individuais da sociedade investidora, a dita circunstancia tomarase en consideración para apreciar a deterioración do fondo de comercio de consolidación.

Artigo 30. Inversión adicional ou redución do investimento sen modificación da participación.

1. Cando unha sociedade dominante realice un novo investimento no capital dunha sociedade dependente ou un desinvestimento nesta, que non implique unha variación na porcentaxe de participación na sociedade dependente, non se modificará o fondo de comercio nin a diferenza negativa de consolidación.

2. Nos supostos de redución do investimento, se e o caso, o beneficio ou a perda recoñecida nas contas anuais individuais deberase eliminar para os exclusivos efectos da consolidación, circunstancia que motivará un axuste nas reservas da sociedade que reduce a súa participación.

Subsección 5.^a Perda do control da sociedade dependente

Artigo 31. Perda do control.

Cando se produza a perda do control dunha sociedade dependente deberanse observar as seguintes regras:

a) Para os exclusivos efectos da consolidación, o beneficio ou a perda recoñecida nas contas anuais individuais da sociedade que reduce a súa participación deberá axustarse de acordo cos seguintes criterios:

a.1) O importe que teña a súa orixe nas reservas en sociedades consolidadas xeradas desde a data de adquisición recoñecerase como reservas da sociedade que reduce a súa participación.

a.2) O importe que teña a súa orixe nos ingresos e gastos xerados pola dependente no exercicio ata a data de perda de control deberá lucir segundo a súa natureza.

a.3) O importe que teña a súa orixe nos ingresos e gastos recoñecidos directamente no patrimonio neto da sociedade dependente desde a data de adquisición, pendentes de imputar á conta de perdas e ganancias consolidadas, reclasificarase á partida que corresponda segundo a súa natureza. Para tal efecto, as diferenzas de conversión mostraranse na partida «Diferenzas de cambio» da conta de perdas e ganancias consolidada.

a.4) O beneficio ou a perda que subsista despois de practicar os citados axustes mostrarase na conta de perdas e ganancias consolidada, coa adecuada desagregación dentro da partida «Resultado pola perda de control de participacións consolidadas».

Se a perda de control se orixina sen que se produza un desinvestimento na sociedade participada, o resultado da operación tamén se mostrará nesta partida da conta de perdas e ganancias consolidada.

b) Se a sociedade dependente pasa a cualificarse como multigrupo ou asociada, conforme o previsto nos artigos 4 e 5 destas normas, consolidarase ou aplicarase inicialmente o procedemento de posta en equivalencia, segundo proceda, considerando para efectos da súa valoración inicial o valor razoable da participación retida na dita data. A contrapartida do axuste necesario para medir o novo investimento a valor razoable contabilizarase de acordo cos criterios incluídos na alínea a).

c) A participación no patrimonio neto da sociedade dependente que se reteña despois da perda de control, e que non pertenza ao perímetro da consolidación, valorarase conforme o disposto na norma de rexistro e valoración 9.^a do Plan Xeral de Contabilidade, considerando para efectos da súa valoración inicial o valor razoable na data en que deixe de pertencer ao citado perímetro, sendo igualmente aplicable a regra prevista na alínea a) para contabilizar a contrapartida do axuste necesario para medir o novo investimento a valor razoable.

d) Por último, para os exclusivos efectos da consolidación, deberase recoñecer un axuste na conta de perdas e ganancias consolidada para mostrar a participación dos socios externos nos ingresos e gastos xerados pola dependente no exercicio ata a data de perda do control, e na transferencia á conta de perdas e ganancias dos ingresos e gastos contabilizados directamente no patrimonio neto. A contrapartida do citado axuste contabilizarase de acordo cos criterios incluídos nas alíneas a.2) e a.3) deste artigo.

Subsección 6.^a Socios externos en consolidacións posteriores

Artigo 32. *Socios externos en consolidacións posteriores.*

1. En consolidacións posteriores a valoración dos socios externos realizarase tendo en conta os axustes e eliminacións previstos neste capítulo.

2. A participación nos beneficios ou perdas das sociedades dependentes recoñecidos na conta de perdas e ganancias e no estado de ingresos e gastos recoñecidos consolidados que corresponda a socios externos presentarase, de forma separada, como unha atribución do resultado e non como un gasto ou ingreso.

3. Cando exista un exceso entre as perdas atribuíbles aos socios externos dunha sociedade dependente e a parte de patrimonio neto, excluídos os resultados do exercicio, da mencionada sociedade que proporcionalmente lles corresponda, ambos os importes despois dos axustes e eliminacións previstos neste capítulo, o dito exceso será atribuído aos socios externos, aínda que isto implique un saldo debedor na dita partida.

4. No caso de participacións indirectas o cálculo da participación de socios externos, tanto en resultados como no resto do patrimonio neto, realizarase unha vez integradas as sociedades dependentes en que participe a sociedade dependente a que corresponden os indicados socios externos.

5. No caso de participacións recíprocas entre sociedades dependentes a participación de socios externos, tanto en resultados como no resto do patrimonio neto, calcularase tendo en conta a interrelación entre as sociedades.

6. Se os «socios externos» se cualifican como un pasivo financeiro, os cambios no valor razoable desta partida recoñeceranse na conta de perdas e ganancias consolidada, a través da partida «Axuste de valor de socios externos cualificados como pasivo» dentro da marxe financeira, salvo que exista evidencia en contrario de que a variación de valor responde a outra natureza.

Se as opcións de venda outorgadas aos socios externos que cualifiquen esta partida como un pasivo financeiro finalmente non son exercidas, considerarase que se produciu unha venda de instrumentos de patrimonio a socios externos na data do seu vencemento que se contabilizará segundo o disposto no artigo 29.

7. En consolidacións posteriores deberanse eliminar os axustes a valor razoable dos instrumentos financeiros derivados que a sociedade dominante contabilizase nas súas

contas individuais, cando os ditos instrumentos se deban cualificar como contraprestacións continxentes da combinación de negocios desde a perspectiva das contas consolidadas.

Subsección 7.^a Método de adquisición: adquisicións inversas e obtención do control sen transferir contraprestación

Artigo 33. *Adquisición inversa.*

1. De acordo co establecido no número 2 do artigo 23, consideranse adquisicións inversas aquelas en que a operación que dá lugar á relación dominante-dependente foi realizada mediante un intercambio de participacións polo que os socios anteriores da sociedade dependente obteñen o control da sociedade dominante.

2. No caso de adquisicións inversas, dado que o control do grupo foi obtido polos socios anteriores da sociedade dependente, considérase a sociedade dependente como sociedade adquirente, mentres que a sociedade dominante derivada dunha adquisición inversa se considerará sociedade adquirida.

En particular, na data de adquisición o balance consolidado formularase de acordo cos seguintes criterios:

a) Os activos e pasivos da sociedade dependente (sociedade adquirente) manteñen os valores previos á data de adquisición, sen prexuízo dos axustes de homoxeneización que correspondan.

b) Os activos e pasivos da sociedade dominante (sociedade adquirida), excluída a participación na sociedade dependente (sociedade adquirente), valóranse de acordo co establecido no artigo 25. Os axustes derivados da dita valoración reflectiranse nas reservas da sociedade dominante.

c) O fondo de comercio ou diferenza negativa da sociedade dominante (sociedade adquirida) determinarase de acordo co establecido no artigo 26, coas precisións que a continuación se indican.

c.1) Os axustes que se deban practicar reflectiranse nas reservas da sociedade dominante (sociedade adquirida).

c.2) O valor razoable na data de adquisición da contraprestación transferida pola sociedade adquirente pola súa participación na adquirida para efectos contables baséase no número de instrumentos de patrimonio da adquirente que sería necesario emitir para darlles aos antigos propietarios da adquirida a porcentaxe de instrumentos de patrimonio que posúen da dominante legal despois da adquisición inversa.

c.3) En todo caso, a contraprestación transferida comparárase co cen por cento do patrimonio neto da sociedade dominante (sociedade adquirida), unha vez incorporados os axustes derivados da aplicación do artigo 25.

d) A eliminación investimento-patrimonio neto realízase compensando o valor da participación da sociedade dominante no patrimonio neto da sociedade dependente coa proporción correspondente nas partidas de patrimonio neto desta sociedade dependente, axustando as reservas da sociedade dominante pola diferenza.

En consecuencia, o importe total de patrimonio neto no balance consolidado inicial será a suma de:

d.1) O valor contable do patrimonio neto da sociedade dependente (sociedade adquirente), e

d.2) O valor razoable dos activos e pasivos identificables da sociedade dominante (sociedade adquirida), excluída a participación na sociedade dependente, e o fondo de comercio de consolidación ou diferenza negativa de consolidación.

No patrimonio neto consolidado figurará como capital o correspondente á sociedade dominante legal, adquirida para efectos contables.

e) Os socios externos calcularanse a partir dos valores contables da sociedade dependente, anteriores á combinación.

3. En consolidacións posteriores aplicaranse as seguintes regras:

a) A eliminación investimento-patrimonio neto realizarase nos mesmos termos que os establecidos na data de adquisición do control, presentando no balance consolidado o exceso ou defecto do patrimonio neto xerado pola sociedade adquirida desde a data de adquisición, nas epígrafes ou subgrupacións que corresponda, de acordo co disposto no número 1 do artigo 28.

b) Considerarase como custo dos activos e pasivos da sociedade dominante o que resulta de aplicar o método de adquisición, de acordo co indicado nos puntos anteriores. A conta de perdas e ganancias consolidada incluírá os ingresos e gastos da dominante tendo en conta o valor que se deu aos activos e pasivos da sociedade dominante nas contas anuais consolidadas.

c) Os socios externos calcularanse en función dos valores contables da dependente, tendo en conta os axustes e eliminacións regulados neste capítulo.

Artigo 34. Adquisición do control sen transferir contraprestación.

1. Se a obtención do control sobre a sociedade dependente se pon de manifesto pola adquisición por parte desta sociedade dos seus propios instrumentos de patrimonio, ou por outras operacións ou sucesos cuxo resultado é que unha empresa que previamente participaba naquela obtén o seu control sen transferir contraprestación, resultarán aplicables os criterios incluídos na norma de rexistro e valoración 19.^a Combinacións de negocios do Plan Xeral de Contabilidade, para as combinacións por etapas.

2. En consecuencia, para a determinación do fondo de comercio ou diferenza negativa de consolidación, a sociedade dominante comparará o valor razoable da participación previa na data de adquisición coa parte proporcional que lle corresponda do valor dos activos identificables adquiridos e pasivos asumidos resultante de aplicar o artigo 25.

Nestes casos, o valor razoable da participación previa obterase a partir das técnicas de valoración previstas no marco conceptual da contabilidade. Cando en aplicación das citadas técnicas non resulte posible obter un valor razoable fiable, a sociedade dominante empregará o custo consolidado do investimento. Isto é o importe que resultaría sobre a base do valor da participación tendo en conta a parte proporcional das reservas e do resultado do exercicio xerado pola sociedade dependente, así como dos axustes por cambios de valor e as subvencións, doazóns e legados recibidos desde a data en que se practicou o investimento ata a data de adquisición.

3. Cando a sociedade dominante controle a sociedade dependente sen participar no seu capital, o importe dos activos identificables adquiridos e pasivos asumidos da sociedade dependente atribuirase na súa totalidade aos socios externos conforme se establece no artigo 27, sen que, por tanto, proceda o recoñecemento dun fondo de comercio ou diferenza negativa de consolidación.

Subsección 8.^a Método de adquisición: casos particulares

Artigo 35. Participacións indirectas.

1. A eliminación investimento-patrimonio neto nos supostos de participación indirecta efectuarase por etapas:

a) Realizarase, en primeiro lugar, a eliminación investimento-patrimonio neto correspondente á sociedade dependente que non teña participación directa no capital de ningunha outra sociedade dependente.

b) Posteriormente, realizaranse as sucesivas eliminacións investimento-patrimonio neto, pola orde que deriva do indicado na alínea a) anterior, tendo en conta para a

cuantificación do patrimonio neto que formarán parte deste último as «reservas en sociedades consolidadas», e os «axustes por cambios de valor» e as «subvencións, doazóns e legados recibidos» que en aplicación do disposto no artigo 28 xurdisen nas etapas anteriores.

2. Para determinar o fondo de comercio que xurda en cada etapa deberase ter en consideración a cronoloxía das participacións e a entidade que informa. En consecuencia, a eliminación investimento-patrimonio neto nunha dependente que pola súa vez participa nun subgrupo realizarase aplicando os seguintes criterios:

a) Nas contas consolidadas do subgrupo manteranse as valoracións resultantes de aplicar o método de adquisición, na data en que a dependente adquiriu o control das sociedades que integran o subgrupo.

b) Nas contas consolidadas do grupo, aplicarase o citado método considerando o conxunto de activos identificables e pasivos asumidos de cada sociedade dependente como se dunha soa entidade adquirida se tratase, circunstancia que lóxicamente podería orixinar variacións entre as valoracións outorgadas aos citados elementos patrimoniais nas contas consolidadas do subgrupo e as que deben lucir nas contas consolidadas do grupo. En particular, deberase realizar unha nova análise sobre a asignación dos fondos de comercio previamente recoñecidos entre as diferentes unidades xeradoras de efectivo do grupo.

Artigo 36. *Participacións no capital da sociedade dominante.*

1. As participacións no capital da sociedade dominante figurarán no patrimonio neto, minorando os fondos propios, e en ningún caso poderán ser recoñecidas como activos financeiros do grupo.

2. Os gastos derivados de transaccións con instrumentos de patrimonio da sociedade dominante, así como calquera resultado procedente do seu alleamento que se rexistrase na conta de perdas e ganancias, deberanse eliminar axustando as reservas da sociedade que realizou a operación.

Artigo 37. *Participacións recíprocas entre sociedades dependentes.*

1. En caso de participacións recíprocas entre as sociedades dependentes, deberase calcular o fondo de comercio ou diferenza negativa de consolidación de acordo co establecido no artigo 26 e seguintes, e sen que afecte o cálculo do patrimonio neto tal interrelación.

2. Para calcular as reservas en sociedades consolidadas procedentes de sociedades dependentes participadas reciprocamente, e para determinar a participación nos axustes por cambios de valor e nas subvencións, doazóns e legados recibidos pola sociedade dependente, a variación do patrimonio neto de cada unha delas calcularase tendo en conta a dita interrelación.

3. En todo caso, hai que ter en conta a cronoloxía das participacións. Se os investimentos recíprocos se producen antes da toma de participación da dominante, será necesario realizar os cálculos derivados da interrelación que previamente non se consideraron na elaboración de contas consolidadas anteriores. Cando o investimento recíproco se produza unha vez que exista control, non se recoñecerá fondo de comercio nin diferenza negativa de consolidación adicional, en sintonía co establecido no artigo 29.

Subsección 9.^a Excepcións ao método de adquisición

Artigo 38. *Adquisición dunha sociedade dependente que non constitúe un negocio.*

1. Se se consolidan sociedades que non constitúen un negocio, os elementos patrimoniais dunha sociedade dependente reflectiranse nas contas anuais consolidadas conforme as regras establecidas no Plan Xeral de Contabilidade para a adquisición de

cada un deles, tanto na data de incorporación ao grupo como en exercicios posteriores, ata o seu alleamento ou disposición por outra vía.

2. Neste caso, o valor contable da participación distribuirase en función do valor razoable relativo dos diferentes activos identificables adquiridos, e pasivos asumidos, sen que proceda o recoñecemento de fondo de comercio de consolidación ou diferenza negativa de consolidación.

3. O tratamento contable dos socios externos seguirá o criterio xeral regulado nestas normas.

4. Se de conformidade co previsto no artigo 23.2 a adquisición se cualifica como inversa, resultarán aplicables os criterios recollidos no artigo 33 en todo aquilo que non se opoña ao disposto nos puntos anteriores.

Artigo 39. *Transmisións de participacións entre sociedades do grupo.*

1. Para os efectos deste artigo, enténdese por sociedades do grupo as que forman parte do grupo definido na sección 1.^a do capítulo I destas normas.

2. Nas transmisións entre sociedades do grupo de participacións no capital doutra sociedade do dito grupo, non se alterarán os importes das valoracións de elementos patrimoniais, nin do fondo de comercio nin da diferenza negativa de consolidación preexistente, e deberanse diferir os resultados da dita operación ata que se realicen fronte a terceiros. Entenderase realizado fronte a terceiros cando se alleen ou a sociedade dependente deixe de formar parte do grupo.

3. O resultado que se debe diferir é o que resultaría sobre a base do valor da participación na data de transmisión tendo en conta a parte proporcional das reservas e do resultado do exercicio xerado pola sociedade dependente, así como dos axustes por cambios de valor e as subvencións, doazóns e legados recibidos desde a data de adquisición. Para tal efecto, o beneficio ou perda recoñecido nas contas anuais individuais da sociedade que allea a participación deberase axustar de acordo cos seguintes criterios:

a) O importe que teña a súa orixe nas reservas en sociedades consolidadas xeradas desde a data de adquisición recoñecerase como reservas da sociedade que allea a participación.

b) O importe que teña a súa orixe nos ingresos e gastos xerados pola dependente no exercicio ata a data en que se produce a transmisión deberá lucir segundo a súa natureza.

c) O importe que teña a súa orixe nos ingresos e gastos recoñecidos directamente no patrimonio neto da sociedade dependente desde a data de adquisición, pendentes de imputar á conta de perdas e ganancias consolidadas, deberán lucir nas subagrupacións A-2) e A-3) do balance consolidado de acordo coa súa natureza.

d) O beneficio ou perda que subsista eliminarase contra a participación na sociedade dependente que foi obxecto de transmisión.

Se é o caso, resultará aplicable o disposto no artigo 29 respecto á variación efectiva na porcentaxe de participación do grupo na citada sociedade.

Artigo 40. *Combinacións de negocios entre empresas do grupo.*

1. Se unha sociedade que constitúe un negocio adquire a condición de sociedade dependente en virtude dunha operación de achega non pecuniaria ou dunha escisión, a integración dos activos identificables e pasivos asumidos nas contas consolidadas realizarase polos valores contables que teñan nas contas anuais individuais, se con carácter previo a adquirir a dita condición esta sociedade, e a sociedade dominante, se encontraban baixo control común ou dirección única de acordo co establecido na norma de elaboración das contas anuais 13.^a Empresas do grupo, multigrupo e asociadas do Plan Xeral de Contabilidade.

2. Nos supostos de participación indirecta, se a sociedade dominante dun subgrupo formula contas anuais consolidadas, os activos identificables e pasivos asumidos que constitúan un negocio valoraranse polos valores que teñan nas contas anuais consolidadas do grupo ou subgrupo maior en que se integren os citados elementos patrimoniais, cuxa sociedade dominante sexa española, sempre e cando a vinculación dominante-dependente se producise en virtude dunha achega non pecuniaria ou escisión dos instrumentos de patrimonio da dependente. No suposto de que a citada sociedade estea dispensada da obriga de consolidar, tomaranse os valores existentes antes de se realizar a operación nas contas anuais individuais.

Subsección 10.^a Eliminacións de partidas intragrupo e resultados

Para os efectos desta sección, enténdese por sociedades do grupo as que forman parte do grupo definido na sección 1.^a do capítulo I destas normas.

Artigo 41. *Eliminación de partidas intragrupo.*

1. Deberanse eliminar na súa totalidade nas contas anuais consolidadas as partidas intragrupo, unha vez realizados os axustes que procedan de acordo co disposto nos artigos 16 a 19.

2. Entenderase por partidas intragrupo os créditos e débedas, ingresos e gastos e fluxos de efectivo entre sociedades do grupo, sen prexuízo do previsto para os dividendos no artigo 49.

Artigo 42. *Eliminación de resultados por operacións internas.*

1. Entenderase por operacións internas as realizadas entre dúas sociedades do grupo desde o momento en que ambas as sociedades pasaron a formar parte del. Para os efectos desta subsección enténdese por resultados tanto os recollidos na conta de perdas e ganancias como os ingresos e gastos imputados directamente no patrimonio neto, de acordo co previsto no Plan Xeral de Contabilidade.

2. A totalidade do resultado producido polas operacións internas deberase eliminar e diferir ata que se realice fronte a terceiros alleos ao grupo. Os resultados que se deben diferir son tanto os do exercicio como os de exercicios anteriores producidos desde a data de adquisición.

Non obstante, as perdas habidas en operacións internas poden indicar a existencia dunha deterioración no valor que exixiría, se é o caso, o seu recoñecemento nas contas anuais consolidadas. De igual modo, o beneficio producido en transaccións internas pode indicar a existencia dunha recuperación na deterioración de valor do activo obxecto de transacción que previamente fose rexistrado. Se é o caso, ambos os conceptos deberanse presentar nas contas anuais consolidadas conforme a súa natureza.

3. Aplicarase o disposto nos puntos anteriores nos casos en que un terceiro actúe en nome propio e por conta dunha sociedade do grupo.

4. Os resultados entenderanse realizados fronte a terceiros de acordo co establecido nos artigos 43 a 47 ou cando unha das sociedades participantes na operación interna deixe de formar parte do grupo, sempre e cando o activo que incorpora o resultado non permaneza dentro deste. A imputación de resultados na conta de perdas e ganancias consolidada ou, se é o caso, no estado de ingresos e gastos recoñecidos consolidado lucirá, cando corresponda, como un menor ou maior importe nas partidas que procedan.

5. Se algún elemento patrimonial é obxecto, para efectos da formulación das contas anuais consolidadas, dun axuste de valor, a amortización, perdas por deterioración e resultados de alleamento ou baixa en balance, calcularanse, nas contas anuais consolidadas, sobre a base do seu valor axustado.

6. Conforme o establecido no artigo 41 deberanse eliminar nas contas anuais consolidadas as perdas por deterioración correspondentes a elementos do activo que fosen obxecto de eliminación de resultados por operacións internas. Tamén se eliminarán

as provisións derivadas de garantías ou similares outorgadas en favor doutras empresas do grupo. Ambas as eliminacións darán lugar ao correspondente axuste en resultados.

7. A eliminación de resultados por operacións internas realizada no exercicio afectará a cifra de resultados consolidados, ou o importe total de ingresos e gastos imputados directamente ao patrimonio neto, mentres que a eliminación de resultados por operacións internas de exercicios anteriores modificará o importe do patrimonio neto, afectando as reservas, os axustes por cambios de valor ou as subvencións, doazóns e legados recibidos, que están pendentes de imputar á conta de perdas e ganancias.

8. O axuste en resultados, en ganancias e perdas imputadas directamente ao patrimonio neto, e noutras partidas de patrimonio neto, afectará a sociedade que allee o ben ou preste o servizo e, por tanto, o importe asignable aos socios externos da dita sociedade.

9. A clasificación dos elementos patrimoniais, ingresos, gastos e fluxos de efectivo realizarase desde o punto de vista do grupo, sen que se vexan modificados polas operacións internas. No caso de que a operación interna coincida cun cambio de afectación desde o punto de vista do grupo, ese cambio de afectación reflectirase nas contas anuais consolidadas conforme as regras establecidas para o efecto no Plan Xeral de Contabilidade, en particular como se sinala nos artigos seguintes.

10. As referencias que nos artigos desta subsección se realizan ao inmovilizado ou aos investimentos inmobiliarios tamén resultan aplicables aos activos non correntes mantidos para a venda.

11. Os puntos anteriores aplicaranse tendo en conta a situación do grupo de sociedades como suxeito contable.

Artigo 43. *Eliminación de resultados por operacións internas de existencias.*

1. Consideraranse operacións internas de existencias todas aquelas en que unha sociedade do grupo compra existencias a outra tamén do grupo, con independencia de que para a sociedade que vende constitúan existencias, inmovilizado ou investimentos inmobiliarios.

2. Os resultados producidos nestas operacións deberanse diferir, ata o exercicio en que se realicen, de acordo coas seguintes regras:

a) O importe que se diferirá será igual á diferenza entre o valor contable e o prezo de venda.

b) O resultado entenderase realizado cando se alleen a terceiros as mercadorías adquiridas ou os produtos de que formen parte as existencias adquiridas.

Tratándose de perdas o resultado tamén se entenderá realizado cando exista unha deterioración respecto do valor contable das existencias e ata o límite da dita deterioración. Para estes efectos deberase rexistrar a correspondente perda por deterioración.

c) Cando as existencias adquiridas se integren, como custo, en inmovilizados ou investimentos inmobiliarios deberanse aplicar as normas do artigo 44.

3. Cando como consecuencia dunha operación interna quede afectado un elemento do inmovilizado ou dos investimentos inmobiliarios como existencias, este cambio de afectación deberá figurar na conta de perdas e ganancias consolidada nunha partida específica «activos transformados en existencias», polo importe do custo, neto dos resultados internos.

Artigo 44. *Eliminación de resultados por operacións internas de inmovilizado ou de investimentos inmobiliarios.*

1. Consideraranse operacións internas de inmovilizado ou de investimentos inmobiliarios todas aquelas en que unha sociedade do grupo compra tales elementos a outra tamén do grupo, con independencia de que para a sociedade que vende constitúan inmovilizado, investimentos inmobiliarios ou existencias.

2. Os resultados producidos nestas operacións deberanse diferir, ata o exercicio en que se realicen, de acordo coas seguintes regras:

- a) O importe que se diferirá será igual á diferenza entre o valor contable e o prezo de venda.
- b) O resultado entenderase realizado cando:
 - b.1) Se allee a terceiros o activo adquirido.
 - b.2) Se allee a terceiros outro activo, ao cal se incorporase como custo a amortización do activo adquirido.
 - b.3) No caso de que a amortización non se incorpore como custo dun activo, o resultado entenderase realizado en proporción á amortización, deterioración ou baixa en balance de cada exercicio.
 - b.4) Tratándose de perdas, o resultado tamén se entenderá realizado cando exista unha deterioración de valor respecto do valor contable dos inmovilizados ou investimentos inmobiliarios e ata o límite da dita deterioración. Para estes efectos deberase rexistrar a correspondente perda por deterioración.

Cando a amortización do activo se incorpore ás existencias como custo, deberanse aplicar as normas do artigo 43.

3. Cando como consecuencia dunha operación interna queden afectadas as existencias como un elemento do inmovilizado ou investimento inmobiliario, este cambio de afectación deberá figurar na conta de perdas e ganancias consolidada na partida «traballos realizados polo grupo para o seu activo», polo importe do custo, neto dos resultados internos.

Artigo 45. *Eliminación de resultados por operacións internas de servizos.*

1. Consideraranse operacións internas de servizos todas aquelas en que unha sociedade do grupo adquira servizos a outra tamén do grupo, incluídos os financeiros.

2. Cando os servizos adquiridos se incorporen como custo dun activo, os resultados producidos nestas operacións deberanse diferir ata o exercicio en que se realicen, de acordo coas seguintes regras:

- a) O importe que se diferirá será igual á diferenza entre o prezo de adquisición ou custo de produción e o prezo de venda.
- b) O resultado entenderase realizado de acordo co disposto nos artigos 43 e 44.

Tratándose de perdas, o resultado tamén se entenderá realizado cando exista unha deterioración de valor respecto do prezo de adquisición ou custo de produción dos activos, eventualmente neto de amortizacións, e ata o límite da dita deterioración. Para estes efectos deberase rexistrar a correspondente perda por deterioración.

3. Cando estes servizos se incorporen como custo dun elemento de inmovilizado ou investimento inmobiliario, rexistraranse na conta de perdas e ganancias consolidada na partida «traballos realizados polo grupo para o seu activo», polo importe do custo, neto dos resultados internos.

Artigo 46. *Eliminación de resultados por operacións internas de activos financeiros.*

1. Consideraranse operacións internas de activos financeiros todas aquelas en que unha sociedade do grupo adquira activos financeiros a outra tamén do grupo, excluídas as participacións no capital de sociedades do grupo reguladas no artigo 39, que se deberán contabilizar de acordo co previsto no citado artigo.

2. Os resultados producidos nestas operacións deberanse diferir, se é o caso, ata o exercicio en que se realicen, de acordo coas seguintes regras:

- a) O importe que se diferirá será igual á diferenza entre o valor contable e o prezo de venda.

b) O resultado entenderase realizado cando os mencionados activos financeiros se alleen a terceiros.

Tratándose de perdas o resultado tamén se entenderá realizado cando exista unha deterioración de valor respecto do valor contable dos activos e ata o límite da dita deterioración. Para estes efectos deberase rexistrar a correspondente perda por deterioración.

Artigo 47. Reclasificación e eliminación de resultados por aplicación de axustes por cambios de valor e o recoñecemento de subvencións no patrimonio neto.

1. Non obstante o establecido nos artigos anteriores, cando nas contas consolidadas se aplique o valor razoable ao elemento patrimonial obxecto da operación interna, o resultado interno reclasificarase, se é o caso, no importe da variación de valor razoable, na correspondente partida de patrimonio neto.

2. En todo caso, eliminaranse os resultados contabilizados polas sociedades adquiridas derivados de transferencias á conta de perdas e ganancias desde contas de patrimonio neto, polos importes das subagrupacións do balance «Axustes por cambios de valor» e «Subvencións, doazóns e legados recibidos» existentes na data de adquisición. Tales resultados consideraranse integrados nas partidas de patrimonio neto de que procedan, para os efectos de determinar o exceso ou defecto de patrimonio neto previsto no punto un do artigo 28.

Artigo 48. Adquisición a terceiros de pasivos financeiros emitidos polo grupo.

1. Para os exclusivos efectos da formulación das contas consolidadas, na adquisición a terceiros de pasivos financeiros emitidos por sociedades do grupo rexistrarse un resultado.

2. O resultado determinarase, se é o caso, pola diferenza entre o valor contable do pasivo na data de adquisición e o seu prezo de adquisición.

3. O resultado determinado conforme o previsto nos puntos anteriores lucirá na conta de perdas e ganancias consolidada baixo a denominación «beneficios por operacións con pasivos financeiros do grupo» ou «perdas por operacións con pasivos financeiros do grupo», segundo corresponda.

4. Eliminaranse os axustes, por aplicación do valor razoable ou por calquera outro concepto, rexistrados con posterioridade á adquisición a terceiros destes activos.

5. No caso de adquisición a terceiros de instrumentos financeiros compostos emitidos por sociedades do grupo, polo compoñente de pasivo financeiro procederase segundo o establecido neste artigo, mentres que o compoñente de patrimonio neto se tratará de acordo coa súa natureza.

Artigo 49. Eliminación de dividendos internos.

1. Consideraranse dividendos internos os rexistrados como ingresos do exercicio dunha sociedade do grupo que fosen distribuídos por outra pertencente a el.

2. Estes dividendos serán eliminados, considerándoos reservas da sociedade perceptora.

3. Cando se trate de dividendos á conta eliminaranse contra a partida de patrimonio representativa destes na sociedade que os distribuíu.

CAPÍTULO IV

Método de integración proporcional e procedemento de posta en equivalencia*Sección 1.ª Método de integración proporcional*Artigo 50. *Definición do método.*

1. A aplicación do método de integración proporcional consiste na incorporación ás contas anuais consolidadas da porción de activos, pasivos, gastos, ingresos, fluxos de efectivo e demais partidas das contas anuais da sociedade multigrupo correspondente á porcentaxe que do seu patrimonio neto posúan as sociedades do grupo, sen prexuízo das homoxeneizacións previas e dos axustes e eliminacións que resulten pertinentes, descritos no capítulo III.

2. As contas da sociedade multigrupo que se incorporarán por aplicación do punto anterior serán as contas anuais consolidadas da dita sociedade. No suposto de que as citadas contas non se formulen, ao abeiro de calquera dos motivos de dispensa previstos nas normas de consolidación, tomaranse as contas anuais individuais.

Artigo 51. *Criterios aplicables.*

1. Para efectuar a integración proporcional teranse en conta, coas necesarias adaptacións, as regras establecidas nos artigos 16 a 49 relativas ao método de integración global, tendo en conta o seguinte:

a) A agregación ás contas consolidadas das distintas partidas das contas anuais da sociedade multigrupo realizarase na proporción que represente a participación das sociedades do grupo no patrimonio neto daquela.

b) Os créditos e débitos, os ingresos e gastos, os fluxos de efectivo e os resultados por operacións coas sociedades multigrupo eliminaranse na proporción indicada na alínea anterior. As diferenzas que non puidesen ser eliminadas figurarán en partidas independentes das contas anuais consolidadas.

c) Non deberá lucir nas contas consolidadas ningunha partida correspondente a socios externos da sociedade multigrupo.

d) No caso de que as achegas non monetarias realizadas por sociedades do grupo na sociedade multigrupo xerasen perdas ou ganancias, nas contas consolidadas só se recoñecerá a porción correspondente ao capital posuído polos demais partícipes na sociedade multigrupo. Estas perdas ou ganancias deben ser eliminadas axustando o valor do activo correspondente. Recoñecerase o importe de calquera perda cando a operación puxese de manifesto unha deterioración de valor dos activos transferidos.

e) No caso de que as sociedades do grupo efectúen achegas non monetarias de negocios á sociedade multigrupo, deberase considerar o establecido no artigo 31 anterior.

2. De existiren participacións previas, para determinar o custo do investimento na sociedade multigrupo considerárase o custo de cada unha das transaccións individuais.

3. Cando antes da aplicación deste método se aplicase o procedemento de posta en equivalencia, aplicarase o disposto no artigo 58.5.

4. No caso de que a primeira aplicación do método de integración proporcional se produza como consecuencia dunha disposición parcial con perda de control dunha sociedade dependente, será de aplicación o indicado no artigo 31.b).

5. Con carácter previo á aplicación dos criterios recollidos nos puntos anteriores, deberase realizar unha adecuada análise do fondo económico dos acordos alcanzados cos outros socios ou propietarios da sociedade multigrupo. Se como consecuencia da citada análise se conclúe que a entidade, en esencia, constitúe unha explotación ou un activo controlado de forma conxunta, nos termos descritos na norma de rexistro e valoración

20.^a Negocios conxuntos do Plan Xeral de Contabilidade, o seu tratamento contable deberase axustar ao previsto na citada norma.

Sección 2.^a Procedemento de posta en equivalencia

Artigo 52. Descrición do procedemento.

1. Segundo o procedemento de posta en equivalencia, ou método da participación, o investimento nunha sociedade rexistrárase inicialmente ao custo, de acordo co disposto no artigo 54, e incrementarase ou diminuírase posteriormente para recoñecer a porcentaxe que corresponde ao investidor na variación do patrimonio neto producido na entidade participada, despois da data de adquisición, unha vez axustado de acordo co previsto no artigo 55.

2. Cando a unha sociedade se lle aplique o procedemento de posta en equivalencia, as contas da dita sociedade que se deben considerar, para efectos da aplicación do disposto nos artigos seguintes, serán as súas contas anuais consolidadas. No suposto de que as citadas contas non se formulen, ao abeiro de calquera dos motivos de dispensa previstos nas normas de consolidación, tomaranse as contas anuais individuais.

Artigo 53. Homoxeneización da información.

1. Se a sociedade participada utiliza criterios de valoración diferentes aos do grupo, deberanse efectuar os axustes necesarios, previamente á posta en equivalencia, nos termos previstos no artigo 17, cando tales diferenzas resulten significativas e sempre que se poida dispoñer da información necesaria.

2. As contas anuais da empresa participada deberanse referir á mesma data que as contas anuais consolidadas. Para estes efectos aplicarase o número 2 do artigo 16. Tamén será de aplicación o número 3 do dito artigo, sempre que se poida obter a información necesaria.

Artigo 54. Primeira aplicación do procedemento de posta en equivalencia.

1. Cando se aplique por primeira vez o procedemento de posta en equivalencia, a participación na sociedade valorarase no balance consolidado polo importe que a porcentaxe de investimento das sociedades do grupo represente sobre o patrimonio neto da sociedade, unha vez realizados os axustes previstos no artigo 25, circunstancia que exixirá recoñecer o investimento polo seu custo salvo no suposto excepcional regulado no segundo parágrafo do número 2 deste artigo.

Este importe figurará no activo do balance consolidado baixo a denominación «participacións postas en equivalencia».

De existiren participacións previas, para determinar o custo do investimento na sociedade posta en equivalencia considerarase o custo de cada unha das transaccións individuais.

No caso de que a primeira aplicación do procedemento de posta en equivalencia se produza como consecuencia dunha disposición parcial con perda de control dunha sociedade dependente, será de aplicación o indicado no artigo 31.b). Cando previamente á aplicación deste procedemento se aplicase o método de integración proporcional observarase o disposto no artigo 58.6.

2. Se a diferenza entre o importe ao cal a participación estaba contabilizada nas contas individuais e o valor a que se fixo referencia no punto anterior é positiva, o fondo de comercio posto de manifesto incluírase no importe en libros do investimento recollido na partida «participacións postas en equivalencia» e informarase del na memoria.

No suposto excepcional de que a dita diferenza sexa negativa recoñecerase na conta de perdas e ganancias consolidada como un resultado positivo na partida «Diferenza negativa de consolidación de sociedades postas en equivalencia». Non obstante, antes de recoñecer o citado ingreso deberanse avaliar novamente os importes descritos no número 1 deste artigo.

3. Os resultados xerados pola sociedade posta en equivalencia recoñeceranse desde a data en que se adquira a influencia significativa ou, no caso de sociedades multigrupo, o control conxunto.

Artigo 55. Axustes ao valor inicial da participación.

1. O valor contable no balance consolidado da participación na sociedade modificarase, aumentándoo ou diminuíndoo, na proporción que corresponda ás sociedades do grupo, polas variacións experimentadas no patrimonio neto da sociedade participada desde a valoración inicial, unha vez eliminada a proporción procedente dos resultados non realizados xerados en transaccións entre a dita sociedade e as sociedades do grupo.

As citadas eliminacións de resultados inclúen tanto as procedentes de transaccións en que a sociedade é transmitente como aquelas en que actúa como adquirente. Estas eliminacións realizaranse conforme o disposto nos artigos 42 a 47, aínda que alcanzará exclusivamente a porcentaxe que sobre os resultados da participada corresponda ás sociedades do grupo e na medida en que se poida obter a información necesaria para isto.

Cando a eliminación teña a súa orixe nunha transacción realizada cunha sociedade incluída no perímetro da consolidación por integración global, a contrapartida da eliminación de resultados a que se refire o punto anterior será a propia participación na sociedade posta en equivalencia.

2. O maior valor, se é o caso, atribuído á participación como consecuencia dos axustes previstos no artigo 25, deberase reducir en exercicios posteriores, con cargo aos resultados consolidados ou a outra partida de patrimonio neto que corresponda e a medida que se deprecien, causen baixa ou se alleen a terceiros os correspondentes elementos patrimoniais. Do mesmo modo, procederá o cargo a resultados consolidados cando se produzan perdas por deterioración do valor previamente recoñecido de elementos patrimoniais da sociedade participada, co límite da plusvalía asignada a estes na data de primeira posta en equivalencia.

3. En cada exercicio posterior á primeira aplicación do procedemento:

a) As variacións no valor da participación correspondentes a resultados do exercicio da participada formarán parte dos resultados consolidados, figurando de forma explícita na conta de perdas e ganancias consolidada, baixo a denominación «Participación en beneficios (perdas) de sociedades postas en equivalencia».

b) Non obstante, no caso de que a sociedade participada incorra en perdas, a redución da conta representativa do investimento terá como límite o propio valor contable da participación calculado por posta en equivalencia, salvo que existan outras partidas que formen parte do investimento neto do investidor na sociedade participada, tal e como o dito investimento se define no artigo 64.2). Neste caso o exceso das perdas sobre o investimento en instrumentos de patrimonio aplicarase ás outras partidas que formen parte do investimento neto en orde inversa á prioridade na liquidación.

Unha vez que se reducese a cero o valor da participación, as perdas adicionais e o correspondente pasivo recoñeceranse na medida en que se incorrese en obrigas legais, contractuais, implícitas ou tácitas, ou ben se o grupo de sociedades efectuou pagamentos en nome da sociedade participada.

Se a sociedade participada obtén ganancias con posterioridade, estas serán recoñecidas en contas anuais consolidadas cando alcancen o importe das perdas non recoñecidas.

Os ingresos e gastos da sociedade participada que non se recoñecesen en perdas e ganancias trataranse de forma análoga a estes.

c) As variacións no valor da participación correspondentes a outras variacións do patrimonio neto, xa sexa por cambios no patrimonio neto da sociedade participada que esta non recoñecese no seu resultado do exercicio, ou reservas xeradas procedentes de resultados de exercicios anteriores, mostraranse nas correspondentes epígrafes ou subagrupacións do patrimonio neto conforme a súa natureza.

d) Os beneficios distribuídos pola sociedade participada contabilizados como ingresos serán eliminados, considerándose reservas da sociedade que posúa a participación. Cando se trate de dividendos á conta, reducirase o valor contable da participación con cargo aos resultados da sociedade que os recibise.

4. Cando existan dereitos de voto potenciais, as proporcións no resultado do exercicio e en cambios no patrimonio neto da sociedade posta en equivalencia determinaranse a partir da participación efectiva na propiedade que exista nese momento, que non terá en conta o posible exercicio ou conversión dos dereitos de voto potenciais.

Artigo 56. *Modificación da participación.*

1. Nunha nova adquisición de participacións na sociedade posta en equivalencia, o investimento adicional e o novo fondo de comercio ou diferenza negativa de consolidación determinaranse do mesmo modo que o primeiro investimento e nas porcentaxes sobre o patrimonio neto que corresponda a tal investimento. Se en relación cunha mesma participada, xorde un fondo de comercio e unha diferenza negativa de consolidación, a diferenza negativa reducirase ata o límite do fondo de comercio implícito.

2. Nunha redución do investimento con diminución da participación na sociedade en que, no entanto, se manteña a influencia significativa, a partida representativa do investimento valorarase aplicando as regras establecidas nos artigos anteriores polos importes que correspondan á porcentaxe de participación que se retén. O resultado derivado da operación axustarase polas imputacións a resultados consolidados anteriores ao alleamento motivadas por:

- a) Os resultados obtidos pola sociedade participada.
- b) A aplicación do valor razoable aos elementos patrimoniais da sociedade participada na data de primeira posta en equivalencia.
- c) Os axustes de valor imputados directamente a patrimonio neto que se correspondan coa redución na porcentaxe de participación.

3. Cando unha nova adquisición de participacións na sociedade non implique un aumento na porcentaxe de participación, non se modificará o fondo de comercio de consolidación calculado de forma implícita nin, se é o caso, a diferenza negativa de consolidación.

Cando unha redución de participacións na sociedade non implique unha redución na porcentaxe de participación, reducirase o valor da partida representativa do investimento e das reservas en sociedades postas en equivalencia no importe obtido como consecuencia da redución, eliminándose o resultado que, se é o caso, fose rexistrado pola sociedade investidora.

4. Se o aumento ou redución da porcentaxe de participación sen que se produza un investimento adicional ou un desinvestimento implica a modificación do valor das participacións na sociedade participada, recoñecerase o correspondente resultado na partida «Participación en beneficios (perdas) de sociedades postas en equivalencia» da conta de perdas e ganancias consolidada.

Na memoria das contas anuais informarase deste resultado coa adecuada desagregación.

Artigo 57. *Perdas por deterioración do valor.*

1. Unha vez que se aplicase o procedemento de posta en equivalencia e se recoñecesen as perdas da sociedade participada de acordo co artigo 55, o investidor aplicará nas contas consolidadas o establecido no número 2.5.3 da norma de rexistro e valoración 9.^a Instrumentos financeiros do Plan Xeral de Contabilidade, para determinar se é necesario recoñecer perdas por deterioración adicionais respecto ao investimento neto que teña na sociedade participada.

2. A análise da deterioración do fondo de comercio non se levará a cabo de forma separada, senón en función do previsto no punto anterior. As perdas por deterioración non

se asignarán a ningún activo concreto, incluído o fondo de comercio de consolidación, que forme parte do valor en libros do investimento na participada. Por conseguinte, as reversións destas perdas por deterioración recoñeceranse de acordo co disposto na citada norma de rexistro e valoración 9.^a

O importe recuperable dun investimento nunha sociedade asociada valorarase para cada participación, salvo cando a asociada non xere fluxos de caixa que sexan en gran medida independentes dos doutros activos da entidade.

Sección 3.^a Perda da condición de sociedade asociada ou multigrupo

Artigo 58. Perda da condición de sociedade asociada ou multigrupo.

1. Deixará de aplicarse o procedemento de posta en equivalencia desde a data en que deixe de existir influencia significativa, no caso das sociedades asociadas, ou control conxunto, no caso das sociedades multigrupo.

2. Se é o caso, deberase considerar o rexistro específico aplicable ás sociedades asociadas ou multigrupo que se cualifiquen como grupos alleables mantidos para a venda de acordo co establecido no artigo 14 desta norma.

3. Se despois da perda da condición de sociedade multigrupo ou asociada se mantén unha participación no seu patrimonio, sen que esta pertenza ao perímetro da consolidación, valorarase conforme o disposto na norma de rexistro e valoración 9.^a do Plan Xeral de Contabilidade, considerando que o seu custo é o valor contable consolidado na data en que deixan de pertencer ao perímetro da consolidación.

4. Naqueles casos en que a empresa asociada ou multigrupo pase a ser dependente, procederase de conformidade co establecido nos artigos 22 a 26.

5. Se a empresa asociada pasa a ter a cualificación de multigrupo e se aplica o método de integración proporcional, deberanse seguir os criterios recollidos no artigo 51, manténdose no balance as partidas de patrimonio neto atribuíbles á participación previa.

6. Se a empresa multigrupo que se consolidaba polo método de integración proporcional pasa a ter a cualificación de asociada, aplicarase a posta en equivalencia inicialmente a partir dos activos e pasivos consolidados atribuíbles á dita participación, manténdose no balance as partidas de patrimonio neto atribuíbles á participación retida.

CAPÍTULO V

Outras normas aplicables á consolidación

Sección 1.^a Conversión de contas anuais en moeda estranxeira

Artigo 59. Moeda funcional.

1. A moeda funcional é a moeda do contorno económico principal en que opera a empresa. É dicir, a moeda do contorno en que a empresa xera e emprega o efectivo.

Para determinar a moeda funcional consideraranse de forma prioritaria os seguintes factores:

a) A moeda que inflúa fundamentalmente nos prezos de venda dos bens e servizos, circunstancia que motivará que con frecuencia sexa a moeda en que se denominen e liquiden os prezos dos seus produtos.

b) A moeda do país cuxas forzas competitivas e regulacións determinen fundamentalmente os prezos de venda dos seus bens e servizos.

c) A moeda que inflúa fundamentalmente nos custos de man de obra, dos materiais e outros custos incorridos pola produción de bens ou a subministración de servizos, que con frecuencia será a moeda en que se denominen e liquiden os citados custos.

Adicionalmente, os seguintes aspectos poden subministrar evidencia adicional sobre cal é a moeda funcional, naqueles supostos en que coa aplicación dos factores anteriores non se alcanzase unha conclusión clara ao respecto:

a) A moeda en que se xeran os fondos das actividades de financiamento, é dicir, a que corresponde aos instrumentos de débeda e patrimonio neto emitidos.

b) A moeda en que se manteñen os importes cobrados polas actividades de explotación.

Presumirase, salvo proba en contrario, que a moeda funcional das empresas domiciliadas en España é o euro.

2. Para decidir se a moeda funcional dunha sociedade do perímetro de consolidación é a mesma que a da sociedade obrigada a consolidar, tamén se considerarán os seguintes factores:

a) Se as actividades se levan a cabo cun grao significativo de autonomía, ou polo contrario son unha extensión das actividades da sociedade dominante.

b) Se a proporción que representan as transaccións entre a sociedade que se consolida e a sociedade dominante é reducida, ou polo contrario é elevada.

c) Se os fluxos de efectivo da sociedade que se consolida afectan directamente os fluxos de efectivo da sociedade dominante e están dispoñibles para seren remitidos a esta.

d) Se os fluxos de efectivo das actividades da sociedade que se consolida son suficientes para atender as obrigas por débedas presentes e futuras que xorden no curso normal da actividade.

3. A moeda funcional reflicte as transaccións, sucesos e condicións que subxacen e son relevantes para ela, polo que unha vez definida a moeda funcional non se cambiará a menos que se produza un cambio en tales transaccións, sucesos ou condicións. Neste último caso, aplicaranse os procedementos de conversión á nova moeda funcional de forma prospectiva desde a data de cambio.

4. Sen prexuízo do disposto no artigo 61, se algunha das sociedades do perímetro de consolidación non preparase as contas anuais na súa moeda funcional, segundo o previsto na norma de rexistro e valoración 11.^a Moeda estranxeira do Plan Xeral de Contabilidade, estas deberán ser elaboradas previamente en referencia a aquela.

Artigo 60. *Moeda de presentación.*

1. A moeda de presentación é a moeda en que se formulan as contas anuais.

2. De acordo co disposto no artigo 44.5 do Código de comercio, as contas anuais consolidadas deberán ser formuladas expresando os valores en euros.

Artigo 61. *Conversión de estados financeiros en moeda funcional distinta da moeda de presentación.*

1. A conversión das contas anuais dunha sociedade cuxa moeda funcional sexa distinta do euro realizarase de acordo coas seguintes regras:

a) Os activos e pasivos converteranse ao tipo de cambio de peche. Enténdese por tipo de cambio de peche o tipo de cambio medio de contado existente nesa data.

b) As partidas de patrimonio neto, incluído o resultado do exercicio, converteranse ao tipo de cambio histórico.

c) A diferenza entre o importe neto dos activos e pasivos e as partidas de patrimonio neto recollerase nunha epígrafe do patrimonio neto, baixo a denominación «diferenza de conversión», se é o caso, neta do efecto impositivo, e unha vez deducida a parte da dita diferenza que corresponda aos socios externos.

2. Para os efectos do punto anterior considerarase tipo de cambio histórico:

a) Para as partidas de patrimonio neto existentes na data de adquisición das participacións que se consolidan: o tipo de cambio na data da transacción.

b) No caso de ingresos e gastos, incluíndo os recoñecidos no patrimonio neto: o tipo de cambio na data en que se produciu cada transacción. En particular, a transferencia á conta de perdas e ganancias ou ao valor contable de activos e pasivos non financeiros, de ingresos e gastos recoñecidos no patrimonio neto, realizarase de conformidade cos tipos de cambio históricos aos cales se recoñeceron os citados ingresos e gastos. Non obstante, poderase utilizar un tipo medio ponderado do período (como máximo mensual), representativo dos tipos de cambio existentes nas datas das transaccións, sempre que estes non variasen de forma significativa.

c) Reservas xeradas tras as datas de transacción como consecuencia de resultados non distribuídos: o tipo de cambio efectivo resultante de converter os gastos e ingresos que produciron as ditas reservas.

3. O fondo de comercio de consolidación e os axustes aos valores razoables de activos e pasivos derivados da aplicación do método de adquisición considéranse elementos da sociedade adquirida, e convértense, por tanto, ao tipo de cambio de peche.

4. Cando o negocio adquirido estea composto por negocios en diferentes moedas funcionais, o proceso de asignación de valores a activos e pasivos, así como o fondo de comercio resultante, deberase realizar para cada unha das ditas moedas funcionais, de tal forma que tanto os activos e pasivos axustados como o fondo de comercio quedarán identificados a nivel dos negocios de cada moeda funcional como activos e pasivos de cada un deles.

5. Os cálculos necesarios para determinar o valor recuperable do fondo de comercio realizaranse considerando que os fluxos de efectivo se producen na moeda funcional de cada unidade xeradora de fluxos de efectivo. O importe que se asignase a un grupo de unidades xeradoras de efectivo, calcularase empregando a moeda funcional da sociedade investidora.

6. Os socios externos converteranse ao tipo de cambio histórico. De acordo coa alínea c) do número 1 deste artigo, a diferenza de conversión atribuíble a estes, se é o caso, neta do efecto impositivo recoñecerase na partida de socios externos do balance consolidado.

7. A diferenza de conversión contabilizada no estado consolidado de ingresos e gastos recoñecerase na conta de perdas e ganancias consolidada do período en que se allee ou se liquide por outra vía o investimento na sociedade consolidada, de acordo cos criterios incluídos no artigo 66.

8. Os fluxos de efectivo converteranse ao tipo de cambio da data en que se produciu cada transacción ou empregando un tipo de cambio medio ponderado do período (como máximo mensual) sempre que non haxa variacións significativas. No estado de fluxos de efectivo consolidado incluírase unha partida que recolla o efecto no saldo final de efectivo das variacións no tipo de cambio. Este importe presentarase á marxe dos fluxos procedentes das actividades de explotación, de investimento e de financiamento.

9. No caso de que se integren na consolidación contas anuais cuxa data de peche sexa diferente da data a que se refiran as contas anuais consolidadas, os tipos de cambio aplicables para a súa conversión serán os correspondentes ao período a que se refiran as contas anuais da sociedade estranxeira, sen prexuízo dos axustes que sexan procedentes en aplicación do disposto no artigo 16, cando entre a data de peche da sociedade estranxeira e a do grupo se produza unha variación significativa no tipo de cambio aplicable.

Artigo 62. Conversión a euros de contas anuais con moedas de economías afectadas por altas taxas de inflación.

1. Considérase que existen altas taxas de inflación cando se dean determinadas características no contorno económico dun país, entre as cales se inclúen, de forma non exhaustiva, as seguintes:

- a) Que a taxa acumulativa de inflación en tres anos se aproxime ou exceda o 100%.
- b) Que a poboación en xeral prefira conservar a súa riqueza en activos non monetarios ou noutra moeda estranxeira estable.
- c) Que as cantidades monetarias se adoiten referenciar en termos doutra moeda estranxeira estable, e mesmo poidan establecerse os prezos noutra moeda.
- d) Que as vendas e compras a crédito teñan lugar a prezos que compensen a perda de poder adquisitivo esperada durante o aprazamento, mesmo cando o período é curto, ou
- e) Que os tipos de xuro, salarios e prezos se liguen á evolución dun índice de prezos.

2. A conversión a euros de contas anuais expresadas nunha moeda funcional que corresponda a unha economía hiperinflacionaria realizarase aplicando as seguintes regras:

- a) Con carácter previo á súa conversión a euros, axustaranse os saldos das contas anuais de acordo co previsto no punto seguinte.
- b) Os activos, pasivos, partidas de patrimonio neto, gastos e ingresos, converteranse a euros ao tipo de cambio de peche correspondente á data do balance máis recente.
- c) As cifras comparativas serán as que foron presentadas como importes correntes de cada ano, salvo as correspondentes ao primeiro exercicio en que se deba practicar a reexpresión. En consecuencia, non se axustarán polas variacións posteriores que se producen no nivel de prezos ou nos tipos de cambio.

3. As contas anuais dunha sociedade cuxa moeda funcional sexa a moeda correspondente a unha economía sometida a altas taxas de inflación, para efectos da súa posterior conversión en euros, serán reexpresadas mediante a utilización dun índice xeral de prezos que reflecta os cambios no poder adquisitivo da moeda, aplicando as regras seguintes:

- a) Non se actualizará o valor daqueles elementos que xa están contabilizados en termos da unidade monetaria corrente, tales como as partidas monetarias e os elementos non monetarios contabilizados ao valor razoable.
- b) Os activos e pasivos non monetarios contabilizados ao custo histórico, incluídas amortizacións acumuladas, actualizaranse desde a data de adquisición ou de revalorización. Este importe axustado será obxecto de perda por deterioración do valor, de acordo coas disposicións do Plan Xeral de Contabilidade, cando a súa contía exceda o importe recuperable.

Os activos e as obrigas vinculadas, mediante acordos ou convenios, a cambios nos prezos, tales como os bonos ou préstamos indexados, axustaranse en función do acordo ou convenio para expresar o saldo pendente na data do balance. Tales partidas contabilizaranse no balance convertido pola contía calculada desta forma.

c) Ao comezo do primeiro exercicio en que se realicen os axustes por inflación, as partidas de patrimonio neto, excepto as reservas e os axustes por cambios de valor, actualizaranse desde as datas en que foron achegadas, ou desde o momento en que xurdiron por outra vía. O importe das reservas determinarase por diferenza co resto de partidas do balance. Ao final do primeiro exercicio, así como nos exercicios seguintes, actualizaranse todas as contas de patrimonio neto desde o inicio do período ou desde a data de achega, se for posterior.

- d) Os gastos e ingresos actualizaranse desde a data en que se xeraron.
- e) A conta de perdas e ganancias incluírá unha partida coa denominación «perda ou ganancia monetaria neta» que exprese a perda ou ganancia de poder adquisitivo derivada de manter activos e pasivos monetarios. O seu importe corresponderase co dos axustes realizados para actualizar as partidas non monetarias á unidade monetaria corrente, incluíndo os realizados a partidas de gastos e ingresos e patrimonio neto e que deriven de cambios no índice de prezos do exercicio. Este importe poderase calcular tamén

multiplicando a media ponderada da posición monetaria neta mantida no exercicio pola variación do índice no dito exercicio.

A partida anterior clasificarase como gasto ou ingreso financeiro, segundo o caso. Para efectos do cálculo da capitalización de gastos financeiros, cando así o prevexan as disposicións do Plan Xeral de Contabilidade, esta partida non se incluírá dentro dos gastos susceptibles de capitalización.

f) As partidas do estado de fluxos de efectivo actualizaranse desde o momento en que se produciu o fluxo correspondente.

4. No exercicio en que unha sociedade identifique que unha economía deixa de ter altas taxas de inflación, deixará de aplicar os criterios anteriores. En tal caso, as cifras expresadas na unidade de valoración corrente ao final do exercicio anterior, terán a consideración de custo histórico das ditas partidas.

Artigo 63. Diferenzas de cambio derivadas de partidas monetarias intragrupo.

Os ingresos ou gastos por diferenzas de cambio derivadas de partidas monetarias a pagar ou a cobrar intragrupo, denominadas nunha moeda distinta á moeda funcional dalgunha das partes, non se eliminan en consolidación. En consecuencia, e salvo polo disposto nos artigos seguintes, as ditas diferenzas serán recoñecidas na conta de perdas e ganancias consolidada.

Artigo 64. Partidas monetarias que formen parte do investimento neto nunha sociedade no estranxeiro.

1. As diferenzas de cambio que se produzan nunha partida monetaria que sexa parte do investimento neto nunha sociedade no estranxeiro recoñecerase, para os únicos efectos da consolidación, na partida de «diferenza de conversión». A dita diferenza imputarase a resultados cando se allee ou a medida que se dispoña por outra vía do investimento neto de acordo co disposto no artigo 66.

2. Para os efectos do previsto neste artigo, defínese sociedade no estranxeiro e investimento neto nunha sociedade no estranxeiro como:

a) Sociedade no estranxeiro: unha sociedade dependente, multigrupo ou asociada, ou outro tipo de negocio conxunto ou sucursal dunha sociedade incluída na consolidación, cuxas actividades estean baseadas ou se leven a cabo nunha moeda funcional distinta á da dita entidade.

b) Investimento neto nunha sociedade no estranxeiro, será a suma de:

b.1) O importe que corresponde á participación da sociedade incluída na consolidación no patrimonio neto dunha sociedade no estranxeiro.

b.2) Calquera partida monetaria a cobrar ou pagar dunha sociedade do grupo coa dita sociedade no estranxeiro, cuxa liquidación non está prevista, nin é probable que se produza nun futuro previsible, excluídas as partidas de carácter comercial.

Artigo 65. Contabilidade de coberturas de transaccións entre sociedades do grupo e de investimentos netos nunha sociedade no estranxeiro.

1. Para os propósitos da contabilidade de coberturas só poderán ser designados como partidas cubertas os investimentos netos nun negocio no estranxeiro así como os activos e pasivos recoñecidos, os compromisos en firme non recoñecidos, e as transaccións previstas altamente probables que impliquen unha parte externa ao grupo.

2. Sen prexuízo do disposto no punto anterior, nas contas anuais consolidadas poderán ser designadas como partidas cubertas:

a) O risco de tipo de cambio dun elemento monetario intragrupo, no caso de que xurda unha exposición ás perdas ou ganancias por tipo de cambio que non fose completamente eliminada na consolidación.

b) O risco de tipo de cambio en transaccións intragrupo previstas que sexan altamente probables, sempre que a transacción se denominase nunha moeda distinta á funcional da entidade que a realizase e que o risco de tipo de cambio afecte o resultado consolidado.

3. Ademais dos derivados, nunha cobertura do investimento neto dunha sociedade no estranxeiro poderán ser designados como instrumentos de cobertura outros instrumentos financeiros.

4. De acordo co disposto no número 6 da norma de rexistro e valoración 9.^a Instrumentos financeiros do Plan Xeral de Contabilidade, toda relación de cobertura require no momento inicial unha designación formal e unha documentación da relación de cobertura.

5. A cobertura do investimento neto dunha sociedade no estranxeiro realizarase aplicando as seguintes regras:

a) A ganancia ou perda do instrumento de cobertura que fose declarada eficaz recoñecerase transitoriamente na epígrafe «diferenza de conversión» do patrimonio neto.

b) A citada diferenza imputarase a perdas e ganancias segundo o establecido no artigo 66.

c) Para avaliar a eficacia da cobertura aplicaranse os criterios recollidos no número 6 da norma de rexistro e valoración 9.^a Instrumentos financeiros do Plan Xeral de Contabilidade.

Artigo 66. Alleamento ou outra forma de disposición dunha sociedade no estranxeiro.

1. Unha sociedade poderá dispoñer da totalidade ou de parte do seu investimento nunha sociedade no estranxeiro mediante a súa venda, liquidación ou recuperación do capital achegado.

2. Cando se realice a disposición dunha sociedade no estranxeiro que implique a perda de control, os importes acumulados no patrimonio neto como «diferenzas de conversión» relacionados coa dita sociedade, imputaranse a resultados no mesmo momento en que sexa recoñecido o resultado da disposición. Para tal efecto, deberán practicarse os axustes descritos no artigo 31.

Non obstante o anterior, cando se produzan variacións nas porcentaxes de participación que non supoñan a perda de control da entidade, a diferenza de conversión acumulada tratarase de acordo co disposto no artigo 29.

A perda por deterioración dun negocio no estranxeiro non constituirá un alleamento ou disposición parcial, polo que, no momento de contabilizar esta corrección, non se recoñecerá no resultado do exercicio ningunha diferenza de conversión acumulada.

3. A perda de influencia significativa ou do control conxunto sobre unha sociedade multigrupo contabilizarase como unha perda de control.

4. Nas operacións de disposición parcial dunha sociedade multigrupo ou asociada sen que se produza o cambio na cualificación da sociedade, unicamente se imputará a resultados a parte proporcional da diferenza de conversión que corresponda. Aplicarase este mesmo criterio se despois da operación a sociedade multigrupo se debe cualificar como asociada.

5. En todo caso, o pagamento dun dividendo motivará a imputación a resultados da diferenza de conversión asociada ao importe distribuído.

Para tal efecto, o compoñente tipo de cambio do correspondente ingreso ou gasto contabilizado por natureza na conta de perdas e ganancias individual deberase reclasificar á partida «Imputación ao resultado do exercicio da diferenza de conversión» da conta de perdas e ganancias consolidada.

Artigo 67. Sociedades postas en equivalencia.

1. Ás sociedades postas en equivalencia resultaranlles aplicables os criterios desta sección.

2. As diferenzas de conversión que correspondan á participación das sociedades do grupo inscribíranse na epígrafe «diferenza de conversión», se é o caso, netas do efecto impositivo. O valor da participación posta en equivalencia será incrementado ou diminuído, segundo corresponda, polas diferenzas de conversión.

Artigo 68. *Eliminación de resultados internos.*

A eliminación de resultados por operacións internas realizarase considerando o tipo de cambio vixente na data da transacción.

Sección 2.ª Imposto sobre beneficios

Artigo 69. *Diferenzas temporarias en consolidación.*

1. O reflexo contable do imposto sobre sociedades consolidado realizarase considerando como diferenzas temporarias as existentes entre o valor en contas consolidadas dun elemento e a súa base fiscal.

2. Polo tanto, se na consolidación se modifican ou incorporan valores, o importe de tales diferenzas temporarias pode verse afectado. Isto podería ocorrer principalmente como consecuencia das homoxeneizacións e eliminacións de resultados, das plusvalías e minusvalías por aplicación do método de adquisición, do recoñecemento do fondo de comercio de consolidación, e no caso de que o valor en contas consolidadas atribuíble á participación nunha sociedade dependente, multigrupo ou asociada sexa diferente ao seu valor en contas individuais.

Artigo 70. *Homoxeneización, eliminacións de resultados e incorporación de plusvalías e minusvalías pola aplicación do método de adquisición.*

1. O efecto impositivo das diferenzas temporarias derivadas de homoxeneizacións, eliminacións de resultados e os axustes ao valor razoable dos activos e pasivos identificables por aplicación do método de adquisición contabilizarase de acordo cos criterios xerais previstos na norma de rexistro e valoración 13.ª Imposto sobre beneficios do Plan Xeral de Contabilidade. Por tanto, só se recoñecerán activos por impostos diferidos na medida en que sexa probable a existencia de ganancias fiscais que permitan a aplicación destes activos.

2. As homoxeneizacións e eliminacións de resultados da consolidación orixinarán diferenzas temporarias se dan lugar á corrección do valor dun activo ou pasivo sen que se realice unha corrección similar para efectos fiscais. Nese caso, xurdirán activos ou pasivos por imposto diferido que non terán sido recoñecidos nas contas anuais individuais.

As homoxeneizacións e eliminacións de resultados da consolidación tamén poderán requirir a anulación, total ou parcial, dun activo ou pasivo por imposto diferido recoñecido en contas anuais individuais, se o axuste reduce ou anula unha diferenza entre o valor contable e a base fiscal dun elemento patrimonial, o que ocorrerá, entre outras situacións, cando as sociedades tributen en base consolidada.

Para a valoración das diferenzas temporarias derivadas de eliminacións de resultados utilizarase o tipo impositivo da sociedade que contabilizou o dito resultado nas súas contas anuais individuais, é dicir, o correspondente á sociedade transmitente interna.

A consolidación de sociedades con moeda funcional distinta á da tributación será realizada tendo en conta as diferenzas que xorden pola variación do tipo de cambio. Estas diferenzas orixinaranse porque o valor contable dos activos e pasivos non monetarios estea contabilizado ao tipo de cambio de peche, mentres que a súa base fiscal se referirá ao tipo de cambio histórico. O efecto impositivo destas diferenzas deberá ser incorporado mediante axustes de homoxeneización no caso de que non fose recollido nas contas anuais individuais.

3. Os axustes ao valor razoable dos activos identificables adquiridos e pasivos asumidos como consecuencia da aplicación inicial do método de adquisición poden xerar diferenzas temporarias que, en caso de que teñan que ser recoñecidas, afectarán o valor

inicial do fondo de comercio de consolidación, ou diferenza negativa de consolidación, segundo proceda.

Artigo 71. Fondo de comercio de consolidación.

1. No recoñecemento inicial, o valor contable do fondo de comercio de consolidación será superior á base fiscal, cando unha parte, ou a súa totalidade, non sexa deducible. Neste caso, non se recoñecerá o pasivo por imposto diferido asociado á dita diferenza.

Non obstante, os pasivos por imposto diferido relacionados cun fondo de comercio rexistraranse sempre que non xurdisen do seu recoñecemento inicial.

2. Se no recoñecemento inicial do fondo de comercio o seu valor contable é inferior á súa base fiscal, recoñecerase o activo por imposto diferido correspondente na medida en que sexa probable a obtención de ganancias fiscais que permitan a súa aplicación. O dito recoñecemento realizarase como parte da contabilización inicial da adquisición e afectará, por tanto, o valor inicial do fondo de comercio.

3. O efecto impositivo que poida xurdir da diferenza negativa de consolidación será tratado de acordo coas normas xerais para o rexistro das diferenzas temporarias.

Artigo 72. Diferenzas entre o valor consolidado dunha participada e a súa base fiscal.

1. A diferenza entre a base fiscal dunha participación nunha sociedade dependente, multigrupo ou asociada e o seu valor contable consolidado constituirá unha diferenza temporaria en contas consolidadas cando poida dar lugar a importes impositivos ou deducibles ao allearse o dito investimento ou reverter a diferenza temporaria por perdas ou deterioración.

Para estes efectos, considerarase como valor contable consolidado:

a) No caso de participacións en dependentes consolidadas por integración global: o valor dos activos e pasivos da sociedade dependente recoñecidos no balance consolidado, deducida a participación de socios externos.

b) No caso de sociedades consolidadas por integración proporcional: o valor neto dos activos e pasivos da entidade consolidada recoñecidos no balance consolidado.

c) No caso de sociedades consolidadas por posta en equivalencia: o saldo da conta onde se recolle a dita participación.

2. A diferenza entre o valor contable consolidado dunha participación e a súa base fiscal xurdirá principalmente como consecuencia do efecto conxunto que deriva de:

a) A existencia de resultados acumulados xerados desde a data de adquisición pola participada,

b) Deducións fiscais asociadas ao investimento, e

c) A diferenza de conversión.

Estas diferenzas compensaranse a medida que converxa o valor contable e a base fiscal, o que terá lugar, entre outros casos, pola repartición de dividendos, a venda da participación, perdas acumuladas da participada, ou a reversión do saldo da diferenza de conversión.

3. Estas diferenzas valoraranse de acordo cos criterios xerais previstos no Plan Xeral de Contabilidade, é dicir, contabilizaranse pola cantidade que se espera pagar ou recuperar da autoridade fiscal, tendo en conta as consecuencias fiscais que derivarían da forma en que a empresa espera recuperar os ditos investimentos.

4. As diferenzas temporarias reguladas neste artigo non se recoñecerán nos seguintes supostos:

a) No caso de diferenzas impositivos, se a investidora pode controlar o momento da reversión da diferenza e ademais é probable que tal diferenza non reverta nun futuro previsible.

b) No caso de diferenzas deducibles, se se espera que a dita diferenza reverta nun futuro previsible e sexa probable que a empresa dispoña de ganancias fiscais futuras en contía suficiente.

5. Os activos e pasivos por impostos diferidos anteriores recoñeceranse utilizando a partida ou partidas que correspondan, atendendo á súa orixe, xa sexan perdas e ganancias, reservas, axustes valorativos, diferenzas de conversión ou outra partida.

Artigo 73. *Recoñecemento posterior de activos fiscais adquiridos.*

Cando na data de adquisición non se recoñeceron separadamente activos por imposto diferido da empresa adquirida, por non cumprir os criterios de recoñecemento, e posteriormente proceda recoñecer os ditos activos, actuarase da forma seguinte:

a) Os activos por impostos diferidos adquiridos que se recoñezan dentro do período de valoración previsto no número 2.6 da norma de rexistro e valoración 19.^a Combinacións de negocios do Plan Xeral de Contabilidade, e que procedan de nova información sobre feitos e circunstancias que existían na data de adquisición, reducirán o importe en libros de calquera fondo de comercio relacionado con esa adquisición. Se o importe en libros dese fondo de comercio é nulo, calquera activo por imposto diferido que permaneza deberá recoñecerse na partida «Diferenza negativa en combinacións de negocios».

b) Calquera outro activo por imposto diferido adquirido que apareza deberá recoñecerse en resultados, ou se a norma de rexistro e valoración 13.^a Impostos sobre beneficios do Plan Xeral de Contabilidade o require, directamente no patrimonio neto.

CAPÍTULO VI

Contas anuais consolidadas

Sección 1.^a Definición das contas anuais consolidadas

Artigo 74. *Documentos que integran as contas anuais.*

1. As contas anuais consolidadas comprenden o balance consolidado, a conta de perdas e ganancias consolidada, o estado de cambios no patrimonio neto consolidado, o estado de fluxos de efectivo consolidado e a memoria consolidada. Estes documentos forman unha unidade.

2. As contas anuais deben ser redactadas con claridade, conforme o previsto no Código de comercio, no texto refundido da Lei de sociedades de capital, no Plan Xeral de Contabilidade e en calquera outra norma de desenvolvemento das anteriores, incluíndo estas normas; en particular, sobre a base do marco conceptual da contabilidade recollido na primeira parte do Plan Xeral de Contabilidade e coa finalidade de mostrar a imaxe fiel do patrimonio, da situación financeira e dos resultados do grupo.

3. Cando a aplicación das disposicións legais non sexa suficiente para dar a imaxe fiel, achegaranse na memoria as informacións complementarias precisas para alcanzar ese resultado.

4. En casos excepcionais, se a aplicación dunha disposición legal en materia de contabilidade fose incompatible coa imaxe fiel que deben proporcionar as contas anuais consolidadas, tal disposición non será aplicable. Neses casos, na memoria consolidada deberase sinalar esa falta de aplicación, motivarse suficientemente e explicarse a súa influencia sobre o patrimonio, a situación financeira e os resultados do grupo.

Artigo 75. *Formulación de contas anuais.*

1. As contas anuais consolidadas estableceranse na mesma data de peche e polo mesmo período que as contas anuais da sociedade dominante.

2. As contas anuais consolidadas deberán ser formuladas polos administradores da sociedade dominante, no mesmo prazo establecido para a formulación das contas anuais da dita sociedade dominante. Para estes efectos, as contas anuais expresarán a data en que se formularon e deberán ser asinadas por todos os administradores da sociedade dominante, e se falta a sinatura dalgún deles, farase expresa indicación da causa, en cada un dos documentos en que falte.

3. O balance, a conta de perdas e ganancias, o estado de cambios no patrimonio neto, o estado de fluxos de efectivo e a memoria consolidados deberán estar debidamente identificados. Indicarase de forma clara e en cada un dos ditos documentos o grupo de sociedades a que corresponden e o exercicio a que se refiren.

4. As contas anuais elaboraranse expresando os seus valores en euros; non obstante o anterior, poderán expresarse os valores en miles ou millóns de euros cando a magnitude das cifras así o aconselle, e esta circunstancia deberá indicarse nas contas anuais consolidadas.

Artigo 76. *Estrutura das contas anuais.*

A estrutura das contas anuais consolidadas adaptarase ao establecido no anexo desta norma.

Artigo 77. *Normas comúns ao balance, á conta de perdas e ganancias, ao estado de cambios no patrimonio neto e ao estado de fluxos de efectivo consolidados.*

Sen prexuízo do disposto nas normas particulares, o balance, a conta de perdas e ganancias, o estado de cambios no patrimonio neto e o estado de fluxos de efectivo consolidados, formularanse tendo en conta as seguintes regras:

1. En cada partida deberán figurar, ademais das cifras do exercicio que se pecha, as correspondentes ao exercicio inmediatamente anterior. Non obstante para o primeiro exercicio que se formulen contas consolidadas de forma voluntaria ou obrigatoria poderán omitirse as cifras do exercicio anterior.

Cando as cifras do exercicio corrente non sexan comparables coas do precedente, ben por se ter producido unha modificación na estrutura, ben por realizarse un cambio de criterio contable ou emenda de erro, deberase proceder a adaptar o exercicio precedente, para efectos da súa presentación no exercicio a que se refiren as contas anuais, informando disto detalladamente na memoria.

Cando a composición das empresas incluídas na consolidación variase considerablemente no curso dun exercicio, deberase incluír na memoria a información necesaria para que a comparación de sucesivos estados financeiros consolidados mostre os principais cambios que tiveron lugar entre exercicios.

2. Non figurarán as partidas ás cales non corresponda ningún importe no exercicio nin no precedente.

3. Non se poderá modificar a estrutura dun exercicio a outro, salvo casos excepcionais que se indicarán na memoria.

4. Poderanse engadir novas partidas ás previstas nos modelos, sempre que o seu contido non estea previsto nas existentes.

5. Poderase facer unha subdivisión máis detallada das partidas que aparecen nos modelos.

6. Poderanse agrupar as partidas precedidas de números árabes no balance e estado de cambios no patrimonio neto consolidados, ou letras na conta de perdas e ganancias e estado de fluxos de efectivo consolidados, se só representan un importe irrelevante para mostrar a imaxe fiel ou se se favorece a claridade.

7. Cando proceda, cada partida conterá unha referencia cruzada á información correspondente dentro da memoria.

8. As contas anuais consolidadas que resultan dunha adquisición inversa, en aplicación dos criterios recollidos no artigo 33, serán elaboradas pola sociedade dominante (adquirida). En consecuencia, o capital social que debe lucir no patrimonio neto será o

correspondente á empresa dominante (adquirida). Non obstante, consideraranse unha continuación das da sociedade dependente (adquirente), e en consecuencia:

a) A información comparativa de períodos anteriores á combinación estará referida á da sociedade dependente. Para tal efecto, os fondos propios da empresa dominante (adquirida) deberán axustar retroactivamente para mostrar os que teoricamente correspondesen á empresa dependente (adquirente). Este axuste realizarase considerando que a variación relativa do capital social se debe corresponder coa que se tería producido no suposto de que a adquirente, legal e económica, fose a mesma empresa.

b) No exercicio en que se realiza a operación de adquisición, a conta de perdas e ganancias e o estado de cambios no patrimonio neto consolidados incluírán os ingresos e gastos da sociedade dependente correspondentes ao dito exercicio e os ingresos e gastos da sociedade dominante desde a data en que ten lugar a operación ata o peche. Aplicaranse estes mesmos criterios na elaboración do estado de fluxos de efectivo.

Artigo 78. *Balance consolidado.*

1. O balance consolidado comprenderá, coa debida separación, os activos e pasivos da sociedade dominante e das dependentes, sen prexuízo dos axustes e eliminacións que procedan, así como o patrimonio neto que incluírá en partida específica separada a parte que corresponda a socios externos ao grupo.

Ademais integraranse no balance consolidado os activos e pasivos das sociedades multigrupo ás cales se lles aplique o método de integración proporcional, na porcentaxe que represente a participación do grupo no seu capital social e sen prexuízo dos axustes e eliminacións que procedan.

2. No balance consolidado tamén lucirán as partidas específicas derivadas da aplicación dos distintos métodos de consolidación e do procedemento de posta en equivalencia.

3. Os créditos e débedas con empresas incluídas na consolidación polo procedemento de posta en equivalencia, ou integración proporcional na parte non eliminada, lucirán separadamente nas correspondentes rúbricas do activo ou pasivo.

4. Os créditos e débedas con empresas do grupo, asociadas e multigrupo, definidas nos termos da norma de elaboración das contas anuais 13.^a Empresas do grupo, multigrupo e asociadas do Plan Xeral de Contabilidade, non incluídas no perímetro da consolidación lucirán separadamente nas correspondentes rúbricas do activo e do pasivo. Este mesmo criterio aplicarase aos investimentos en instrumentos de patrimonio de empresas do grupo, asociadas e multigrupo, non incluídas no perímetro da consolidación. En particular, utilizaranse as partidas das epígrafes relativas a empresas do grupo e asociadas que non se refiran a sociedades postas en equivalencia.

5. O balance consolidado deberase formular tendo en conta o establecido nos números 1 a 18 da norma de elaboración das contas anuais 6.^a Balance do Plan Xeral de Contabilidade.

Artigo 79. *Conta de perdas e ganancias consolidada.*

1. A conta de perdas e ganancias consolidada comprenderá coa debida separación, os ingresos e os gastos da sociedade dominante e das sociedades dependentes, excepto cando proceda a súa imputación directa ao patrimonio neto de acordo co previsto nas Normas de rexistro e valoración do Plan Xeral de Contabilidade, sen prexuízo dos axustes e eliminacións que procedan, e o resultado consolidado, con distinción da parte atribuída á sociedade dominante e aos socios externos ao grupo.

Ademais, integraranse na conta de perdas e ganancias consolidada os ingresos e gastos das sociedades multigrupo ás cales se aplique o método de integración proporcional, na porcentaxe que represente a participación do grupo no seu capital social, excepto cando proceda a súa imputación directa ao patrimonio neto de acordo co previsto nas Normas de rexistro e valoración do Plan Xeral de Contabilidade, e sen prexuízo dos axustes e eliminacións que procedan.

2. Na conta de perdas e ganancias consolidada tamén lucirán as partidas específicas derivadas da aplicación dos distintos métodos de consolidación e do procedemento de posta en equivalencia.

3. Os ingresos e gastos derivados de transaccións con sociedades incluídas na consolidación polo procedemento de posta en equivalencia, ou polo método de integración proporcional na parte non eliminada, lucirán separadamente nas correspondentes rúbricas de ingresos ou gastos.

4. A conta de perdas e ganancias consolidada deberase formular tendo en conta o establecido nos números 1 a 12 da norma de elaboración das contas anuais 7.^a Conta de perdas e ganancias do Plan Xeral de Contabilidade.

Artigo 80. *Estado de cambios no patrimonio neto consolidado.*

O estado de cambios no patrimonio neto consolidado ten dúas partes.

1. A primeira, denominada «Estado de ingresos e gastos recoñecidos consolidado», recolle os cambios no patrimonio neto derivados de:

- a) O resultado consolidado do exercicio da conta de perdas e ganancias.
- b) Os ingresos e gastos da sociedade dominante e das sociedades dependentes ás cales se lles aplique o método de integración global e que, segundo o requirido polas Normas de rexistro e valoración do Plan Xeral de Contabilidade, se deban imputar directamente ao patrimonio neto da empresa, sen prexuízo dos axustes e eliminacións que procedan.
- c) Os ingresos e gastos das sociedades multigrupo ás cales se aplique o método de integración proporcional, na porcentaxe que represente a participación do grupo no seu capital social e que, segundo o requirido polas Normas de rexistro e valoración do Plan Xeral de Contabilidade, se deban imputar directamente ao patrimonio neto da empresa, sen prexuízo dos axustes e eliminacións que procedan.
- d) As transferencias realizadas á conta de perdas e ganancias segundo o disposto polo Plan Xeral de Contabilidade e por estas normas.

Este documento formularase tendo en conta os números 1.1 a 1.3 da norma de elaboración das contas anuais 8.^a Estado de cambios no patrimonio neto do Plan Xeral de Contabilidade.

2. Asegunda, denominada «Estado total de cambios no patrimonio neto consolidado», informa de todos os cambios habidos no patrimonio neto derivados de:

- a) O saldo total dos ingresos e gastos consolidados recoñecidos.
- b) As variacións orixinadas no patrimonio neto por operacións cos socios ou propietarios da empresa cando actúen como tales, incluídas as variacións orixinadas no patrimonio neto por adquisicións ou vendas de participacións de socios externos en sociedades dependentes, que non supoñan a perda do control.
- c) As restantes variacións que se produzan no patrimonio neto.
- d) Tamén se informará dos axustes ao patrimonio neto debidos a cambios en criterios contables e correccións de erros, conforme o establecido a este respecto no número 2 da norma de elaboración das contas anuais 8.^a Estado de cambios no patrimonio neto do Plan Xeral de Contabilidade.

Este documento formularase tendo en conta os números 2.1 e 2.2 da citada norma 8.^a

3. No estado de cambios no patrimonio neto consolidado tamén lucirán as partidas específicas derivadas da aplicación dos distintos métodos de consolidación e do procedemento de posta en equivalencia.

Artigo 81. *Estado de fluxos de efectivo consolidado.*

1. O estado de fluxos de efectivo consolidado informa sobre a orixe e a utilización dos activos monetarios representativos de efectivo e outros activos líquidos equivalentes,

clasificando os movementos por actividades e indicando a variación neta da dita magnitude no exercicio.

2. O estado de fluxos de efectivo consolidado comprenderá coa debida separación os cobramentos e os pagamentos da sociedade dominante e das sociedades dependentes, sen prexuízo dos axustes e eliminacións que procedan.

Ademais integraranse no estado de fluxos de efectivo consolidado os cobramentos e pagamentos das sociedades multigrupo ás cales se aplique o método de integración proporcional, na porcentaxe que represente a participación do grupo no seu capital social, sen prexuízo dos axustes e eliminacións que procedan.

3. Este documento formularase tendo en conta os números 1 a 11 da norma de elaboración das contas anuais 9.^a Estado de fluxos de efectivo do Plan Xeral de Contabilidade.

4. A clasificación dos fluxos de efectivo en actividades de explotación, investimento e financiamento, farase considerando o grupo como unha unidade, polo que se eliminarán os fluxos de efectivo por operacións entre empresas do conxunto consolidable, na parte que corresponda.

5. Figurarán de forma separada os pagamentos e cobramentos por investimentos e desinvestimentos en empresas do grupo e multigrupo netas de efectivo, en sociedades consolidadas, e en empresas asociadas.

Artigo 82. *Memoria consolidada.*

A memoria consolidada completa amplía e comenta a información contida nos outros documentos que integran as contas anuais. Formularase tendo en conta que:

a) O modelo da memoria consolidada recolle a información mínima que se debe cubrir; non obstante, naqueles casos en que a información que se solicita non sexa significativa non se cubrirán os puntos correspondentes.

b) Deberase indicar calquera outra información non incluída no modelo da memoria consolidada que sexa necesaria para permitir o coñecemento da situación e actividade da empresa no exercicio, facilitando a comprensión das contas anuais obxecto de presentación, co fin de que estas reflectan a imaxe fiel do patrimonio, da situación financeira e dos resultados da empresa; en particular, incluíranse datos cualitativos correspondentes á situación do exercicio anterior cando isto sexa significativo. Adicionalmente, na memoria consolidada incorporárase calquera información que outra normativa exixa incluír neste documento das contas anuais.

c) A información cuantitativa requirida na memoria consolidada deberase referir ao exercicio a que corresponden as contas anuais, así como ao exercicio anterior do cal se ofrece información comparativa, salvo que especificamente unha norma contable indique o contrario.

d) O establecido na nota 4 (normas de rexistro e valoración) da memoria consolidada deberase adaptar para a súa presentación, en todo caso, de modo sintético e conforme a existencia de claridade.

Artigo 83. *Partes vinculadas.*

1. Para efectos da presentación das contas anuais consolidadas, unha parte considérase vinculada a outra cando unha delas ou un conxunto que actúa en concerto, exerce ou ten a posibilidade de exercer directa ou indirectamente ou en virtude de pactos ou acordos entre accionistas ou partícipes, o control sobre outra ou unha influencia significativa na toma de decisións financeiras e de explotación da outra, sen que se trate de sociedades ou entidades que formen parte do perímetro da consolidación.

2. En calquera caso consideraranse partes vinculadas:

a) As empresas do grupo, multigrupo e asociadas definidas nos termos da norma de elaboración das contas anuais 13.^a Empresas do grupo, multigrupo e asociadas do Plan Xeral de Contabilidade, non incluídas no perímetro da consolidación.

b) As persoas físicas que posúan directa ou indirectamente algunha participación nos dereitos de voto da sociedade dominante desta, de maneira que lles permita exercer sobre ela unha influencia significativa. Quedan tamén incluídos os familiares próximos das citadas persoas físicas.

c) O persoal clave da sociedade dominante ou das sociedades do grupo, entendendo por tal as persoas físicas con autoridade e responsabilidade sobre a planificación, dirección e control das actividades do grupo, xa sexa directa ou indirectamente, entre as cales se inclúen os administradores e os directivos. Quedan tamén incluídos os familiares próximos das citadas persoas físicas.

d) As empresas sobre as cales calquera das persoas mencionadas nas alíneas b) e c) poida exercer unha influencia significativa e que non se encontren dentro do perímetro da consolidación.

e) As empresas que compartan algún conselleiro ou directivo coas empresas incluídas na consolidación, salvo que este non exerza unha influencia significativa nas políticas financeira e de explotación de ambas.

f) As persoas que teñan a consideración de familiares próximos do representante dos administradores da sociedade dominante, cando este sexa persoa xurídica.

g) Os plans de pensións para os empregados das empresas incluídas na consolidación ou dalgunha outra que sexa parte vinculada desta.

3. Para os efectos desta norma, entenderase por familiares próximos aqueles que poderían exercer influencia en, ou seren influídos por, esa persoa nas súas decisións relacionadas co grupo. Entre eles incluíranse:

- a) O cónxuxe ou persoa con análoga relación de afectividade;
- b) Os ascendentes, descendentes e irmáns e os respectivos cónxuxes ou persoas con análoga relación de afectividade;
- c) Os ascendentes, descendentes e irmáns do cónxuxe ou persoa con análoga relación de afectividade; e
- d) As persoas ao seu cargo ou a cargo do cónxuxe ou persoa con análoga relación de afectividade.

Artigo 84. *Información segmentada.*

1. Na memoria das contas anuais consolidadas deberá informarse de forma segmentada das actividades empresariais do grupo.

2. Para tal efecto, son segmentos operativos os compoñentes da entidade, que desenvolven actividades en que se obteñen ingresos e se incorre en custos, cuxo resultado sexa obxecto de revisión, discusión e avaliación de forma regular pola máxima autoridade no proceso de toma de decisións da entidade.

3. En particular, deberase informar de calquera compoñente que acumule o 10 por cento ou máis da suma das cifras de negocios de todos os segmentos da entidade, incluíndo tanto as vendas intragrupo como as externas, ou que acumule o 10 por cento ou máis da suma de todos os activos da entidade.

4. Igualmente, deberase informar por separado de calquera compoñente que en termos absolutos presente uns resultados que sexan iguais ou superiores ao 10 por cento do maior dos dous importes seguintes: beneficio bruto combinado de todos os segmentos que non presentasen perdas, e perda combinada de todos os segmentos que presentasen perdas.

5. Se o total da cifra de negocios dos segmentos sobre os que se informa non excede o 75 por cento da cifra de negocios combinada de todos os segmentos, identificaranse novos segmentos operativos para efectos de ofrecer información financeira sobre eles.

6. Se o grupo desenvolve actividades reguladas polo Banco de España, a Dirección Xeral de Seguros e Fondos de Pensións ou a Comisión Nacional do Mercado de Valores, a información relativa a cada unha destas constituirá un segmento separado do resto.

7. Na memoria detallaranse os criterios de asignación e imputación utilizados para ofrecer a información de cada un dos segmentos, e en caso de que por razóns excepcionais

ou xustificadas se cheguen a modificar os ditos criterios, deberá informarse destas razóns, así como da incidencia cuantitativa dos ditos cambios na valoración, aplicando de forma retroactiva os novos criterios desde o exercicio máis antigo para o que se dispoña de información conforme o disposto na norma de rexistro e valoración 22.^a Cambios en criterios contables, erros e estimacións contables do Plan Xeral de Contabilidade.

ANEXO

MODELO DE CONTAS ANUAIS CONSOLIDADAS

BALANCE CONSOLIDADO NO PECHE DO EXERCICIO 200X

ACTIVO	Notas da memoria	200X	200X-1
A) ACTIVO NON CORRENTE			
I. Inmobilizado intanxible. 1. Fondo de comercio de consolidación. 2. Outro inmobilizado intanxible.			
II. Inmobilizado material. 1. Terreos e construcións. 2. Instalacións técnicas e outro inmobilizado material. 3. Inmobilizado en curso e anticipos.			
III. Investimentos inmobiliarios.			
IV. Investimentos en empresas do grupo e asociadas a longo prazo. 1. Participacións postas en equivalencia. 2. Créditos a sociedades postas en equivalencia. 3. Outros activos financeiros.			
V. Investimentos financeiros a longo prazo.			
VI. Activos por imposto diferido.			
B) ACTIVO CORRENTE			
I. Activos non correntes mantidos para a venda.			
II. Existencias.			
III. Debedores comerciais e outras contas a cobrar. 1. Clientes por vendas e prestacións de servizos. 2. Sociedades postas en equivalencia. 3. Activos por imposto corrente. 4. Outros debedores.			
IV. Investimentos en empresas do grupo e asociadas a curto prazo. 1. Créditos a sociedades postas en equivalencia. 2. Outros activos financeiros.			
V. Investimentos financeiros a curto prazo.			
VI. Periodificacións a curto prazo.			
VII. Efectivo e outros activos líquidos equivalentes.			
TOTAL ACTIVO (A+B)			

PATRIMONIO NETO E PASIVO	Notas da memoria	200X	200X-1
A) PATRIMONIO NETO			
A-1) Fondos propios. I. Capital. 1. Capital escriturado. 2. (Capital non exixido). II. Prima de emisión. III. Reservas. IV. (Accións e participacións da sociedade dominante). V. Outras achegas de socios. VI. Resultado do exercicio atribuído á sociedade dominante. VII. (Dividendo á conta). VIII. Outros instrumentos de patrimonio neto. A-2) Axustes por cambios de valor. I. Diferenza de conversión II. Outros axustes por cambios de valor A-3) Subvencións, doazóns e legados recibidos. A-4) Socios externos.			
B) PASIVO NON CORRENTE			
I. Provisións a longo prazo. II Débedas a longo prazo. 1. Obrigas e outros valores negociables. 2. Débedas con entidades de crédito. 3. Acredores por arrendamento financeiro. 4. Outros pasivos financeiros. III. Débedas con empresas do grupo e asociadas a longo prazo. 1. Débedas con sociedades postas en equivalencia. 2. Outras débedas. IV. Pasivos por imposto diferido. V. Periodificacións a longo prazo.			
C) PASIVO CORRENTE			
I. Pasivos vinculados con activos non correntes mantidos para a venda. II. Provisións a curto prazo. III. Débedas a curto prazo. 1. Obrigas e outros valores negociables. 2. Débedas con entidades de crédito. 3. Acredores por arrendamento financeiro. 4. Outros pasivos financeiros. IV. Débedas con empresas do grupo e asociadas a curto prazo. 1. Débedas con sociedades postas en equivalencia. 2. Outras débedas. V. Acredores comerciais e outras contas a pagar. 1. Provedores. 2. Provedores, sociedades postas en equivalencia. 3. Pasivos por imposto corrente. 4. Outros acredores. VI. Periodificacións a curto prazo.			
TOTAL PATRIMONIO NETO E PASIVO (A+B+C)			

CONTA DE PERDAS E GANANCIAS CONSOLIDADA CORRESPONDENTE AO EXERCICIO
TERMINADO O DE 200X

	Notas	(Debe) Haber	
		200X	200X-1
A) OPERACIÓNS CONTINUADAS			
1. Importe neto da cifra de negocios. a) Ventas. b) Prestacións de servizos. 2. Variación de existencias de produtos terminados e en curso de fabricación. 3. Traballos realizados polo grupo para o seu activo. 4. Aprovisionamentos. a) Consumo de mercadorías. b) Consumo de materias primas e outras materias consumibles. c) Traballos realizados por outras empresas. d) Deterioración de mercadorías, materias primas e outros aprovisionamentos. 5. Outros ingresos de explotación. a) Ingresos accesorios e outros de xestión corrente. b) Subvencións de explotación incorporadas ao resultado do exercicio. 6. Gastos de persoal. a) Soldos, salarios e asimilados. b) Cargas sociais. c) Provisións. 7. Outros gastos de explotación. a) Perdas, deterioración e variación de provisións por operacións comerciais. b) Outros gastos de xestión corrente. 8. Amortización do inmovilizado. 9. Imputación de subvencións de inmovilizado non financeiro e outras. 10. Excesos de provisións. 11. Deterioración e resultado por alleamentos do inmovilizado. a) Deterioracións e perdas. b) Resultados por alleamentos e outros. 12. Resultado pola perda de control de participacións consolidadas. a) Resultado pola perda de control dunha dependente. b) Resultado atribuído á participación retida. 13. Diferenza negativa en combinacións de negocios.			
A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11+12+13)			
14. Ingresos financeiros. a) De participacións en instrumentos de patrimonio. b) De valores negociables e outros instrumentos financeiros. 15. Gastos financeiros. 16. Variación de valor razoable en instrumentos financeiros. a) Carteira de negociación e outros. b) Imputación ao resultado do exercicio por activos financeiros dispoñibles para a venda. 17. Diferenzas de cambio. a) Imputación ao resultado do exercicio da diferenza de conversión. b) Outras diferenzas de cambio. 18. Deterioración e resultado por alleamentos de instrumentos financeiros. a) Deterioracións e perdas. b) Resultados por alleamentos e outros.			

	Notas	(Debe) Haber	
		200X	200X-1
A.2) RESULTADO FINANCEIRO (14+15+16+17+18)			
19. Participación en beneficios (perdas) de sociedades postas en equivalencia. 20. Deterioración e resultado por perda de influencia significativa de participaci3ns postas en equivalencia ou do control conxunto sobre unha sociedade multigupo. 21. Diferenza negativa de consolidaci3n de sociedades postas en equivalencia.			
A.3) RESULTADO ANTES DE IMPOSTOS (A.1+A.2+19+20+21)			
22. Impuestos sobre beneficios.			
A.4) RESULTADO DO EXERCICIO PROCEDENTE DE OPERACI3NS CONTINUADAS (A.3+22)			
B) OPERACI3NS INTERROMPIDAS			
23. Resultado do exercicio procedente de operaci3ns interrompidas neto de impostos			
A.5) RESULTADO CONSOLIDADO DO EXERCICIO (A.4+23)			
Resultado atribuído á sociedade dominante			
Resultado atribuído a socios externos			

ESTADO DE CAMBIOS NO PATRIMONIO NETO CONSOLIDADO CORRESPONDENTE
AO EXERCICIO TERMINADO O ... DE 200X

A) ESTADO DE INGRESOS E GASTOS RECOÑECIDOS CONSOLIDADO CORRESPONDENTE AO EXERCICIO TERMINADO O ... DE 200X

	Notas na memoria	200X	200X-1
A) Resultado consolidado do exercicio			
Ingresos e gastos imputados directamente ao patrimonio neto			
I. Por valoración de instrumentos financeiros.			
1. Activos financeiros dispoñibles para a venda.			
2. Outros ingresos/gastos.			
II. Por coberturas de fluxos de efectivo.			
III. Subvencións, doazóns e legados recibidos.			
IV. Por ganancias e perdas actuariais e outros axustes.			
V. Diferenza de conversión.			
VI. Efecto impositivo.			
B) Total ingresos e gastos imputados directamente no patrimonio neto consolidado (I+II+III+IV+V+VI)			
Transferencias á conta de perdas e ganancias consolidada			
VII. Por valoración de instrumentos financeiros.			
1. Activos financeiros dispoñibles para a venda.			
2. Outros ingresos/gastos.			
VIII. Por coberturas de fluxos de efectivo.			
IX. Subvencións, doazóns e legados recibidos.			
X. Diferenza de conversión.			
XI. Efecto impositivo.			
C) Total transferencias á conta de perdas e ganancias consolidada (VII+VIII+IX+X+XI)			
TOTAL DE INGRESOS E GASTOS CONSOLIDADOS RECOÑECIDOS (A + B + C)			
Total de ingresos e gastos atribuídos á sociedade dominante			
Total de ingresos e gastos atribuídos a socios externos			

ESTADO DE FLUXOS DE EFECTIVO CONSOLIDADO CORRESPONDENTE AO EXERCICIO
TERMINADO O ... DE 200X

	Notas	200X	200X-1
A) FLUXOS DE EFECTIVO DAS ACTIVIDADES DE EXPLOTACIÓN			
1. Resultado do exercicio antes de impostos 2. Axustes do resultado. a) Amortización do inmovilizado (+). b) Correccións valorativas por deterioración (+/-). c) Variación de provisións (+/-). d) Imputación de subvencións (-). e) Resultados por baixas e alleamentos do inmovilizado (+/-). f) Resultados por baixas e alleamentos de instrumentos financeiros (+/-). g) Ingresos financeiros (-). h) Gastos financeiros (+). i) Diferenzas de cambio (+/-). j) Variación de valor razoable en instrumentos financeiros (+/-). k) Outros ingresos e gastos (-/+). l) Participación en beneficios (perdas) de sociedades postas en equivalencia neto de dividendos (-/+) 3. Cambios no capital corrente. a) Existencias (+/-). b) Debedores e outras contas a cobrar (+/-). c) Outros activos correntes (+/-). d) Acredores e outras contas a pagar (+/-). e) Outros pasivos correntes (+/-). f) Outros activos e pasivos non correntes (+/-). 4. Outros fluxos de efectivo das actividades de explotación. a) Pagamentos de xuros (-). b) Cobramentos de dividendos (+). c) Cobramentos de xuros (+). d) Cobramentos (pagamentos) por imposto sobre beneficios (+/-). e) Outros pagamentos (cobramentos) (-/+) 5. Fluxos de efectivo das actividades de explotación (1+2+3+4)			
B) FLUXOS DE EFECTIVO DAS ACTIVIDADES DE INVESTIMENTO			
6. Pagamentos por investimentos (-). a) Sociedades do grupo, neto de efectivo en sociedades consolidadas. b) Sociedades multigrupo, neto de efectivo en sociedades consolidadas. c) Sociedades asociadas. d) Inmovilizado intanxible. e) Inmovilizado material. f) Investimentos inmobiliarios. g) Outros activos financeiros. h) Activos non correntes mantidos para a venda. i) Outros activos.			

	Notas	200X	200X-1
7. Cobramentos por desinvestimentos (+).			
<ul style="list-style-type: none"> a) Sociedades do grupo, neto de efectivo en sociedades consolidadas. b) Sociedades multigrupo, neto de efectivo en sociedades consolidadas. c) Sociedades asociadas. d) Inmovilizado intanxible. e) Inmovilizado material. f) Investimentos inmobiliarios. g) Outros activos financeiros. h) Activos non correntes mantidos para a venda. i) Outros activos. 			
8. Fluxos de efectivo das actividades de investimento (6+7)			
C) FLUXOS DE EFECTIVO DAS ACTIVIDADES DE FINANCIAMENTO			
9. Cobramentos e pagamentos por instrumentos de patrimonio.			
<ul style="list-style-type: none"> a) Emisión de instrumentos de patrimonio (+). b) Amortización de instrumentos de patrimonio (-). c) Adquisición de instrumentos de patrimonio da sociedade dominante (-). d) Alleamento de instrumentos de patrimonio da sociedade dominante (+). e) Adquisición de participacións de socios externos (-). f) Venda de participacións a socios externos (+). g) Subvencións, doazóns e legados recibidos (+). 			
10. Cobramentos e pagamentos por instrumentos de pasivo financeiro.			
<ul style="list-style-type: none"> a) Emisión <ul style="list-style-type: none"> 1. Obrigacións e outros valores negociables (+). 2. Débedas con entidades de crédito (+). 3. Outras débedas (+). b) Devolución e amortización de <ul style="list-style-type: none"> 1. Obrigacións e outros valores negociables (-). 2. Débedas con entidades de crédito (-). 3. Outras débedas (-). 			
11. Pagamentos por dividendos e remuneracións doutros instrumentos de patrimonio.			
<ul style="list-style-type: none"> a) Dividendos (-). b) Remuneración doutros instrumentos de patrimonio (-). 			
12. Fluxos de efectivo das actividades de financiamento (9+10+11)			
D) EFECTO DAS VARIACIÓNS DOS TIPOS DE CAMBIO			
E) AUMENTO/DIMINUCIÓN NETA DO EFECTIVO OU EQUIVALENTES (5+8+12+D)			
Efectivo e equivalentes ao comezo do exercicio.			
Efectivo e equivalentes ao final do exercicio.			

CONTIDO DA MEMORIA CONSOLIDADA

1. Sociedades do grupo

1.1 Sociedade dominante.

Identificación da sociedade dominante con mención de:

- Nome e domicilio da sociedade dominante.
- Actividades realizadas.
- Exercicio económico e data de peche das últimas contas anuais.

1.2 Sociedades dependentes.

a) Identificación das sociedades dependentes incluídas na consolidación con mención de:

- Nome e domicilio.
- Importe da participación e porcentaxe nominal do seu capital e dos dereitos de voto posuídos polas sociedades do grupo ou as persoas que actúen no seu propio nome pero por conta delas, precisando a sociedade titular da participación en ambos os casos.
 - Suposto do artigo 2 destas normas que determina a súa cualificación como sociedade dependente, identificando a vinculación que a afecta para configurala dentro do grupo. En especial explicarase a natureza da relación entre a sociedade dominante e a dependente, cando a primeira non posúa, directa ou indirectamente, máis da metade dos dereitos de voto desta última. En particular identificaranse as sociedades ás cales se refire o número 2 do artigo 2 destas normas, con explicación do vínculo que as une á sociedade dominante.
 - Cando as sociedades do grupo posúan dereitos potenciais de voto deberase ofrecer a información necesaria que permita comprender con claridade o efecto dos citados dereitos sobre o control da dependente.
 - Actividades realizadas.
 - Exercicio económico e data de peche das últimas contas anuais e, se é o caso, das contas intermedias elaboradas para a consolidación e das razóns polas cales a data de peche ou o exercicio económico da sociedade dependente son diferentes aos da dominante.
 - Natureza e extensión de calquera restrición significativa á capacidade da sociedade dependente para transmitir fondos á dominante en forma de dividendos en efectivo ou para devolver préstamos.
 - Identificación das sociedades dependentes clasificadas como mantidas para a venda de acordo co disposto no artigo 14 destas normas.

b) Identificación das sociedades dependentes que se exclúen do perímetro da consolidación, porque non teñan un interese significativo para a imaxe fiel que deben expresar as contas anuais consolidadas con mención de:

- Nome e domicilio.
- Importe da participación e porcentaxe do seu capital e de dereitos de voto posuídos polas sociedades do grupo ou as persoas que actúen no seu propio nome pero por conta delas, precisando a sociedade titular da participación en ambos os casos.
 - Suposto que determina a súa cualificación como sociedade dependente, identificando a vinculación que a afecta para configurala dentro do grupo. En especial explicarase a natureza da relación entre a sociedade dominante e a dependente, cando a primeira non posúa, directa ou indirectamente, máis da metade dos dereitos de voto desta última. En particular identificaranse as sociedades a que se refire o número 2 do artigo 2 destas normas, con explicación do vínculo que as une á sociedade dominante.
 - Actividades que realiza.
 - Motivo da exclusión e xustificación.

- Patrimonio neto do último exercicio coñecido, sinalando os importes correspondentes a capital, reservas e resultados.

c) Por último, identificaranse as sociedades en que a dominante posúe directa ou indirectamente máis da metade dos dereitos de voto sen ter o control destas, así como as razóns polas cales non se exerce este control.

2. Sociedades asociadas e multigrupo

Identificación das sociedades asociadas e multigrupo con mención de:

- Nome e domicilio.
- Importe da participación e porcentaxe nominal do seu capital e de dereitos de voto posuídos polas sociedades do grupo ou as persoas que actúen no seu propio nome pero por conta delas, precisando a sociedade titular da participación en ambos os casos.
 - Cando as sociedades do grupo posúan dereitos potenciais de voto deberase ofrecer a información necesaria que permita comprender con claridade o efecto dos citados dereitos sobre a influencia significativa ou o control conxunto que se exerce sobre a sociedade asociada ou multigrupo.
 - Suposto que determina a súa cualificación como sociedade asociada ou multigrupo.
 - Actividades realizadas.

Identificación das sociedades asociadas e multigrupo excluídas do perímetro da consolidación porque non teñan un interese significativo para a imaxe fiel que deben expresar as contas anuais consolidadas, indicando a mesma información sinalada na nota 1 anterior para o caso de exclusión de sociedades dependentes.

2.1 Sociedades multigrupo.

Informarase acerca de:

- O método de consolidación aplicado, e a xustificación para o seu uso.
- A data de peche do exercicio das contas anuais dunha multigrupo, se estas se refiren a unha data ou un exercicio que difire dos aplicados na consolidación, e as razóns para utilizar esa data ou ese exercicio diferentes.
 - A natureza e alcance de calquera restrición significativa sobre a capacidade que teñen as multigrupo de transferiren fondos ao investidor en forma de dividendos en efectivo, ou ben de reembolso de préstamos ou anticipos.
 - Informarase das sociedades multigrupo clasificadas como mantidas para a venda de acordo co disposto no artigo 14 destas normas.

2.2 Sociedades asociadas.

Informarase acerca de:

- As razóns polas cales se obviou a presunción de que non se ten influencia significativa se a sociedade investidora posúe, directa ou indirectamente, menos do 20 por cento dos dereitos de voto reais e potenciais na participada, cando a sociedade investidora chegase á conclusión de que exerce a dita influencia.
 - As razóns polas cales se obviou a presunción de que se ten influencia significativa se a sociedade investidora posúe, directa ou indirectamente a través doutras dependentes, o 20 por cento ou máis do poder de voto real ou potencial na participada, cando a sociedade investidora chegase á conclusión de que non exerce a dita influencia.
 - A data de peche do exercicio das contas anuais dunha asociada, se estas se refiren a unha data ou un exercicio que difire dos aplicados na consolidación, e as razóns para utilizar esa data ou ese exercicio diferentes.

- A natureza e alcance de calquera restrición significativa sobre a capacidade que teñen as asociadas de transferir fondos ao investidor en forma de dividendos en efectivo, ou ben de reembolso de préstamos ou anticipos.
- Informarase das sociedades asociadas clasificadas como mantidas para a venda de acordo co disposto no artigo 14 destas normas.

3. Bases de presentación das contas anuais consolidadas

1. Imaxe fiel:

a) Deberase facer unha declaración explícita de que as contas anuais consolidadas reflicten a imaxe fiel do patrimonio, da situación financeira e dos resultados do grupo, así como da veracidade dos fluxos incorporados no estado de fluxos de efectivo.

b) Razóns excepcionais polas cales, para mostrar a imaxe fiel, non se aplicaron disposicións legais en materia contable, con indicación da disposición legal non aplicada, e influencia cualitativa e cuantitativa para cada exercicio para o cal se presenta información, de tal proceder sobre o patrimonio, a situación financeira e os resultados do grupo.

c) Informacións complementarias, indicando a súa localización na memoria, que resulte necesario incluír cando a aplicación das disposicións legais non sexa suficiente para mostrar a imaxe fiel.

2. Principios contables non obrigatorios aplicados.

3. Aspectos críticos da valoración e estimación da incerteza.

a) Sen prexuízo do indicado en cada nota específica, neste punto informarase sobre os supostos clave acerca do futuro, así como doutros datos relevantes sobre a estimación da incerteza na data de peche do exercicio, sempre que leven asociado un risco importante que poida supor cambios significativos no valor dos activos ou pasivos no exercicio seguinte. Respecto de tales activos e pasivos, incluírase información sobre a súa natureza e o seu valor contable na data de peche.

b) Indicarase a natureza e o importe de calquera cambio nunha estimación contable que sexa significativo e que afecte o exercicio actual ou que se espera que poida afectar os exercicios futuros. Cando sexa impracticable realizar unha estimación do efecto en exercicios futuros, revelarase este feito.

c) Cando a dirección sexa consciente da existencia de incertezas importantes, relativas a eventos ou condicións que poidan presentar dúbidas significativas sobre a posibilidade de que algunha das sociedades incluídas na consolidación siga funcionando normalmente, procederá a revelarlas neste punto. No caso de que as contas anuais dalgunha das sociedades incluídas na consolidación non se elaboren baixo o principio de empresa en funcionamento, tal feito será obxecto de revelación explícita, xunto coas hipóteses alternativas sobre as que fosen elaboradas, así como as razóns polas cales a dita sociedade non poida ser considerada como unha empresa en funcionamento.

4. Comparación da información.

Sen prexuízo do indicado nos puntos seguintes respecto aos cambios en criterios contables e corrección de erros, neste punto incorporarase a seguinte información:

a) Razóns excepcionais que xustifican a modificación da estrutura do balance, da conta de perdas e ganancias, do estado de cambios no patrimonio neto e do estado de fluxos de efectivo consolidados do exercicio anterior.

b) Explicación das causas que impiden a comparación das contas anuais consolidadas do exercicio coas do precedente.

c) Explicación da adaptación dos importes do exercicio precedente para facilitar a comparación e, en caso contrario, as razóns excepcionais que fixeron impracticable a reexpresión das cifras comparativas.

d) No exercicio en que se produza un cambio no perímetro da consolidación ou no conxunto consolidable informarase sobre tal circunstancia, mencionando o nome e

domicilio das sociedades que producen tales cambios e indicando globalmente o efecto que tal variación produciu sobre o patrimonio, a situación financeira e os resultados do grupo consolidado no exercicio corrente respecto ao precedente.

5. Agrupación de partidas.

Informarase da desagregación das partidas que foron obxecto de agrupación no balance, na conta de perdas e ganancias, no estado de cambios no patrimonio neto ou no estado de fluxos de efectivo consolidados.

Non será necesario presentar a información anterior se a dita desagregación figura noutros puntos da memoria.

6. Elementos recollidos en varias partidas.

Identificación dos elementos patrimoniais, co seu importe, que estean rexistrados en dúas ou máis partidas do balance consolidado, con indicación destas e do importe incluído en cada unha delas.

7. Cambios en criterios contables.

Explicación detallada dos axustes por cambios en criterios contables realizados no exercicio. En particular, deberase subministrar información sobre:

a) Natureza e descrición do cambio producido e as razóns polas cales o cambio permite unha información máis fiable e relevante.

b) Importe da corrección para cada unha das partidas que correspondan dos documentos que integran as contas anuais consolidadas, afectadas en cada un dos exercicios presentados para efectos comparativos.

c) Se a aplicación retroactiva for impracticable, informarase sobre tal feito, as circunstancias que o explican e desde cando se aplicou o cambio no criterio contable.

Cando o cambio de criterio se deba á aplicación dunha nova norma, indícarase e aplicarase esta, informando do seu efecto sobre exercicios futuros.

Non será necesario incluír información comparativa neste punto.

8. Corrección de erros.

Explicación detallada dos axustes por corrección de erros realizados no exercicio. En particular, deberase subministrar información sobre:

a) Natureza do erro e o exercicio ou exercicios en que se produciu.

b) Importe da corrección para cada unha das partidas que correspondan dos documentos que integran as contas anuais consolidadas afectadas en cada un dos exercicios presentados para efectos comparativos.

c) Se a aplicación retroactiva fose impracticable, informarase sobre tal feito, as circunstancias que o explican e desde cando se corrixiu o erro.

Non será necesario incluír información comparativa neste punto.

9. Operacións entre sociedades do perímetro da consolidación.

Informarase sobre as operacións significativas que se realicen entre sociedades do perímetro da consolidación, cando o exercicio social dunha delas finaliza nunha data que non difire en máis de tres meses da data de peche das contas consolidadas.

De acordo co disposto no número 2 do artigo 16 destas normas, estas operacións, para os exclusivos efectos da consolidación, terán motivado un axuste nas contas anuais das citadas sociedades.

4. Normas de rexistro e valoración

Indicaranse os criterios contables aplicados en relación coas seguintes partidas:

1. Homoxeneización de partidas das contas individuais das sociedades incluídas no perímetro da consolidación; indicando os criterios aplicados para efectuar tal homoxeneización.

2. Fondo de comercio de consolidación e diferenza negativa; indicando os criterios aplicados na eliminación investimento-patrimonio neto e no cálculo da deterioración do fondo de comercio de consolidación.

En particular, informarase dos criterios empregados para recoñecer e valorar os activos e pasivos das sociedades dependentes incluídas na consolidación.

3. Transaccións entre sociedades incluídas no perímetro da consolidación; indicando os criterios aplicados na eliminación das partidas intragrupo e dos resultados por operacións internas.

4. Inmobilizado intanxible; indicando os criterios utilizados de capitalización ou activación, amortización e correccións valorativas por deterioración.

Xustificación das circunstancias que levaron a cualificar como indefinida a vida útil dun inmovilizado intanxible.

En particular, deberase indicar de forma detallada o criterio empregado no cálculo e deterioración do fondo de comercio contabilizado nas contas anuais individuais das sociedades incluídas na consolidación, así como no resto de inmovilizados intanxibles con vida útil indefinida.

6. Inmobilizado material; indicando os criterios sobre amortización, correccións valorativas por deterioración e reversión destas, capitalización de gastos financeiros, custos de ampliación, modernización e melloras, custos de desmantelamento ou retiro, así como os custos de rehabilitación do lugar onde se asente un activo e os criterios sobre a determinación do custo dos traballos efectuados polo grupo para o seu inmovilizado.

7. Sinalarase o criterio para cualificar os terreos e construcións como investimentos inmobiliarios, especificando para estes os criterios sinalados no punto anterior.

8. Arrendamentos; indicando os criterios de contabilización de contratos de arrendamento financeiro e outras operacións de natureza similar.

9. Permutas; indicando o criterio seguido e a xustificación da súa aplicación, en particular, as circunstancias que levaron a cualificar unha permuta de carácter comercial.

10. Instrumentos financeiros; indicarase:

a) Criterios empregados para a cualificación e valoración das diferentes categorías de activos financeiros e pasivos financeiros, así como para o recoñecemento de cambios de valor razoable; en particular, as razóns polas cales os valores emitidos polas sociedades do perímetro de consolidación que, de acordo co instrumento xurídico empregado, en principio se deberan ter clasificado como instrumentos de patrimonio, foron contabilizados como pasivos financeiros.

b) A natureza dos activos financeiros e pasivos financeiros designados inicialmente como a valor razoable con cambios na conta de perdas e ganancias, así como os criterios aplicados na dita designación e unha explicación de como se cumpriu cos requirimentos para o rexistro e valoración de instrumentos financeiros.

c) Os criterios aplicados para determinar a existencia de evidencia obxectiva de deterioración, así como o rexistro da corrección de valor e a súa reversión e a baixa definitiva de activos financeiros deteriorados. En particular, destacarase os criterios utilizados para calcular as correccións valorativas relativas aos debedores comerciais e outras contas a cobrar. Así mesmo, indicarase os criterios contables aplicados aos activos financeiros cuxas condicións fosen renegociadas e que, doutro modo, estarían vencidos ou deteriorados.

d) Criterios empregados para o rexistro da baixa de activos financeiros e pasivos financeiros.

e) Instrumentos financeiros híbridos; indicando os criterios que se seguisen para valorar de forma separada os instrumentos que os integren, sobre a base das súas características e riscos económicos ou, se é o caso, a imposibilidade de efectuar a dita separación. Así mesmo, detallaranse os criterios de valoración seguidos con especial referencia ás correccións valorativas por deterioración.

f) Instrumentos financeiros compostos; deberase indicar o criterio de valoración seguido para cuantificar o compoñente destes instrumentos que se deba cualificar como pasivo financeiro.

g) Contratos de garantías financeiras; indicando o criterio seguido tanto na valoración inicial como posterior.

h) Os criterios empregados na determinación dos ingresos ou gastos procedentes das distintas categorías de instrumentos financeiros: xuros, primas ou descontos, dividendos, etc.

i) Instrumentos de patrimonio da sociedade dominante en poder do grupo; indicando os criterios de valoración e rexistro empregados.

11. Coberturas contables; indicando os criterios de valoración aplicados nas contas anuais consolidadas nas operacións de cobertura, distinguindo entre coberturas de valor razoable, de fluxos de efectivo e de investimentos netos en negocios no estranxeiro, así como os criterios de valoración aplicados para o rexistro dos efectos contables da súa interrupción e os motivos que a orixinaron.

12. Existencias; indicando os criterios de valoración e, en particular, precisando os seguidos sobre correccións valorativas por deterioración e capitalización de gastos financeiros.

13. Transaccións en moeda estranxeira; indicando:

a) Criterios de valoración das transaccións en moeda estranxeira e criterios de imputación das diferenzas de cambio.

b) Cando se producise un cambio na moeda funcional, porase de manifesto, así como a razón do dito cambio.

c) Para os elementos contidos nas contas anuais consolidadas que na actualidade ou na súa orixe fosen expresados en moeda estranxeira, indicárase o procedemento empregado para calcular o tipo de cambio a euros.

d) Criterio empregado para a conversión de contas anuais de sociedades incluídas no perímetro da consolidación con moeda funcional distinta á de presentación.

14. Impostos sobre beneficios; indicando os criterios utilizados para o rexistro e valoración de activos e pasivos por imposto diferido.

15. Ingresos e gastos; indicando os criterios xerais aplicados. En particular, en relación coas prestacións de servizos realizadas indicáranse os criterios utilizados para a determinación dos ingresos; en concreto, sinaláranse os métodos empregados para determinar a porcentaxe de realización na prestación de servizos e informárase en caso de que a súa aplicación fose impracticable.

16. Provisións e continxencias; indicando o criterio de valoración, así como, se é o caso, o tratamento das compensacións que recibirá dun terceiro no momento de liquidar a obriga. En particular, en relación coas provisións deberase realizar unha descrición xeral do método de estimación e cálculo de cada un dos riscos.

17. Elementos patrimoniais de natureza ambiental, indicando:

a) Criterios de valoración, así como de imputación a resultados dos importes destinados aos fins ambientais. En particular, indicárase o criterio seguido para considerar estes importes como gastos do exercicio ou como maior valor do activo correspondente.

b) Descrición do método de estimación e cálculo das provisións derivadas do impacto ambiental.

18. Criterios empregados para o rexistro e valoración dos gastos de persoal; en particular, o referido a compromisos por pensións.

19. Pagamentos baseados en accións; indicando os criterios empregados para a súa contabilización.

20. Subvencións, doazóns e legados; indicando o criterio empregado para a súa clasificación e, se é o caso, a súa imputación a resultados.

21. Combinacións de negocios; indicando os criterios de rexistro e valoración empregados nas contas individuais das sociedades do grupo.

22. Negocios conxuntos; indicando os criterios seguidos para integrar nas contas anuais consolidadas os saldos correspondentes a negocios conxuntos, en que participen as sociedades do grupo.

En particular, informarase dos criterios aplicados para recoñecer e valorar os activos e pasivos das sociedades multigrupo incluídas na consolidación.

23. Sociedades asociadas; indicando o criterio seguido para contabilizar nas contas anuais consolidadas os investimentos do grupo nestas sociedades.

24. Criterios empregados en transaccións entre partes vinculadas.

Informarase dos criterios aplicados nestas transaccións nas contas individuais das empresas incluídas no perímetro da consolidación, sen prexuízo da información que sobre a eliminación dos resultados producidos nestas operacións se debe subministrar no punto 3 deste número.

25. Activos non correntes mantidos para a venda; indicaranse os criterios seguidos para cualificar e valorar os ditos activos ou grupos de elementos como mantidos para a venda, incluíndo os pasivos asociados.

26. Operacións interrompidas; criterios para identificar e cualificar unha actividade como interrompida, así como os ingresos e gastos que orixinan.

5. Combinacións de negocios

5.1 Consolidación de sociedades dependentes.

A adquisición por parte da sociedade dominante (empresa adquirente) do control dunha sociedade dependente (empresa adquirida) constitúe unha combinación de negocios en que a sociedade dominante adquiriu o control de todos os elementos patrimoniais da sociedade dependente.

1. Para cada unha destas combinacións que teña lugar durante o exercicio, proporcionarase a seguinte información:

a) O nome e descrición da empresa ou empresas adquiridas.
b) A data de adquisición.
c) A forma xurídica empregada para levar a cabo a combinación.
d) As razóns principais que motivaron a combinación de negocios, así como unha descrición cualitativa dos factores que dan lugar ao recoñecemento do fondo de comercio, tales como sinerxías esperadas das operacións de combinación da adquirida e a adquirente, activos intanxibles que non cumpren as condicións para o seu recoñecemento por separado ou outros factores.

e) O valor razoable na data de adquisición do total da contraprestación transferida e de cada clase principal de contraprestación, tales como:

- Efectivo.
- Outros activos materiais ou intanxibles, incluíndo un negocio ou unha dependente da adquirente.
- Importe da contraprestación continxente; a descrición do acordo deberase subministrar na alínea g).
- Instrumentos de débeda.
- Participación no patrimonio da adquirente, incluíndo o número de instrumentos de patrimonio emitidos ou para emitir e o método para estimar o seu valor razoable.

Adicionalmente informarase das participacións previas no patrimonio da sociedade adquirida que non desen lugar ao control desta, nas combinacións de negocio por etapas.

f) Os importes recoñecidos, na data de adquisición, para cada clase de activos e pasivos da sociedade adquirida, indicando aqueles que de acordo coa norma de rexistro e valoración 19.^a do Plan Xeral de Contabilidade non se recollen polo seu valor razoable.

g) Para calquera contraprestación continxente que dependa de eventos futuros así como para os activos recibidos como indemnización fronte a algunha continxencia ou incerteza: importe recoñecido na data de adquisición, descrición do acordo e unha estimación do intervalo de posibles resultados así como do importe máximo potencial dos pagamentos futuros que a adquirente poida estar obrigada a realizar conforme as condicións da adquisición, ou se non poden ser estimados, comunicárase esta circunstancia así como os motivos polos cales non poden ser estimados.

Proporcionarase esta mesma información sobre os activos continxentes ou activos por indemnización; por exemplo, cando no acordo se inclúa unha cláusula en cuxa virtude a adquirente deba ser indemnizada da responsabilidade que puidese derivar por litixios pendentes da adquirida.

h) Valor razoable das contas a cobrar adquiridas, os importes contractuais brutos a cobrar e a mellor estimación na data de adquisición dos fluxos de efectivo contractuais que non se espera cobrar. A información que se revelará deberase proporcionar por clase principal de conta a cobrar, tales como préstamos, arrendamentos financeiros directos e calquera outra clase de contas a cobrar.

i) Respecto ao fondo de comercio que poida ter xurdido nas combinacións de negocio, deberase subministrar a información solicitada no punto da nota 6. Así mesmo, deberase informar do importe total do fondo de comercio que se espera que sexa deducible fiscalmente.

j) Para aqueles casos de «relación preexistente» onde a adquirida e adquirente mantivesen unha relación que existía antes de que se considerase unha combinación de negocios: unha descrición da transacción, o importe recoñecido de cada transacción, e se a transacción é a cancelación efectiva dunha relación preexistente, o método utilizado para determinar o importe da dita cancelación.

2. Nunha combinación de negocios realizada por etapas:

a) Valor razoable na data de adquisición das participacións no patrimonio da adquirida, mantidas pola adquirente inmediatamente antes da data de adquisición.

b) O importe de calquera ganancia ou perda recoñecida procedente de valorar novamente a valor razoable a participación no patrimonio da adquirida mantida pola adquirente antes da combinación de negocios e a partida da conta de perdas e ganancias en que está recoñecida a dita ganancia ou perda.

3. A información requirida no número 1 revelarase de forma agregada para as combinacións de negocios, efectuadas durante o exercicio económico, que individualmente carezan de importancia relativa.

Adicionalmente, a empresa adquirente proporcionará a información contida no citado punto para cada unha das combinacións de negocios efectuadas ou en curso entre a data de peche das contas anuais consolidadas e a da súa formulación, a menos que isto non sexa posible. Neste caso sinalaranse as razóns polas cales esta información non pode ser proporcionada.

4. Revelarase, de forma separada para cada combinación de negocios efectuada durante o exercicio, ou agregadamente para as que carezan individualmente de importancia relativa, a parte dos ingresos e o resultado imputable á combinación desde a data de adquisición. Tamén se indicarán os ingresos e o resultado do exercicio que obtivese o grupo resultante da combinación de negocios baixo o suposto de que todas as combinacións de negocio realizadas no exercicio se efectuasen na data de inicio deste.

No caso de que esta información non poida ser subministrada, sinalarase este feito e motivarase.

5. Indicarase a seguinte información en relación coas combinacións de negocios efectuadas durante o exercicio ou nos exercicios anteriores:

a) Se o importe recoñecido en contas se determinou provisionalmente, sinalarase os motivos polos cales o recoñecemento inicial non é completo, os activos adquiridos e compromisos asumidos para os cales o período de valoración está aberto e o importe e natureza de calquera axuste na valoración efectuado durante o exercicio.

b) Unha descrición dos feitos ou circunstancias posteriores á adquisición que deron lugar ao recoñecemento durante o exercicio de impostos diferidos adquiridos como parte da combinación de negocios.

c) O importe e unha xustificación de calquera ganancia ou perda recoñecida no exercicio que estea relacionada cos activos adquiridos ou pasivos asumidos e sexa de tal importe, natureza ou incidencia que esta información sexa relevante para comprender as contas anuais consolidadas.

d) Ata que a entidade cobre, allee ou perda de calquera outra forma o dereito a un activo por unha contraprestación continxente, ou ata que o grupo liquide un pasivo derivado dunha contraprestación continxente ou se cancele o pasivo ou expire, sinalarase todos os cambios nos importes recoñecidos incluíndo as diferenzas que xurdan na liquidación, todos os cambios no rango de resultados posibles sen descontar e as súas razóns de cambio, e as técnicas de valoración para valorar a contraprestación continxente.

5.2 Combinacións de negocios recoñecidas nas contas individuais das sociedades ás cales se aplica o método de integración global ou proporcional.

Informarase nos mesmos termos do punto anterior sobre as combinacións de negocios a que se aplique o método de adquisición regulado na norma de rexistro e valoración 19.^a do Plan Xeral de Contabilidade, recoñecidas nas contas individuais das sociedades consolidadas polo método de integración global ou proporcional.

6. Fondo de comercio

6.1 Fondo de comercio de consolidación.

A adquisición por parte da sociedade dominante (empresa adquirente) do control dunha sociedade dependente (empresa adquirida) constitúe unha combinación de negocios en que a sociedade dominante adquiriu o control de todos os elementos patrimoniais da sociedade dependente.

Neste punto incluírase a seguinte información:

1. Para cada combinación de negocios que se realizase no exercicio, expresarase a cifra do fondo de comercio, desagregándose as correspondentes ás distintas combinacións de negocios.

Tratándose de combinacións de negocios que individualmente carezan de importancia relativa, a información anterior mostrarase de forma agregada.

Esta información tamén se deberá expresar para as combinacións de negocios efectuadas entre a data de peche das contas anuais consolidadas e a da súa formulación, a menos que non sexa posible, sinalándose, neste caso, as razóns polas cales esta información non se pode proporcionar.

2. A empresa realizará unha conciliación entre o importe en libros do fondo de comercio ao principio e ao final do exercicio, mostrando por separado:

a) O seu importe bruto e as correccións valorativas por deterioración acumuladas ao principio do exercicio.

b) O fondo de comercio adicional recoñecido durante o período, diferenciando o fondo de comercio incluído nun grupo alleable de elementos que se clasificase como mantido para a venda, de acordo coas normas de rexistro e valoración. Así mesmo,

informarase sobre o fondo de comercio dado de baixa durante o período sen que fose incluído previamente en ningún grupo alleable de elementos clasificado como mantido para a venda.

- c) Os axustes que procedan do recoñecemento posterior de activos por imposto diferido efectuado durante o período provisional de valoración.
- d) As correccións valorativas por deterioración recoñecidas durante o exercicio.
- e) Calquera outro cambio no importe en libros durante o exercicio, e
- f) O importe bruto do fondo de comercio e as correccións valorativas por deterioración acumuladas ao final do exercicio.

3. Describíranse factores que contribuísen ao rexistro do fondo de comercio, así como, xustificárase e indicárase o importe do fondo de comercio e doutros inmovilizados intanxibles de vida útil indefinida, atribuídos a cada unidade xeradora de efectivo.

4. Para cada perda por deterioración de contía significativa do fondo de comercio, informarase do seguinte:

- a) Descrición da unidade xeradora de efectivo que inclúa o fondo de comercio así como outros inmovilizados intanxibles ou materiais e a forma de realizar a agrupación para identificar unha unidade xeradora de efectivo cando sexa diferente á levada a cabo en exercicios anteriores.
- b) Importe, sucesos e circunstancias que levaron ao recoñecemento dunha corrección valorativa por deterioración.
- c) Criterio empregado para determinar o valor razoable menos os custos de venda, se é o caso, e
- d) Se o método empregado é o valor en uso, sinalárase o tipo ou tipos de actualización utilizados nas estimacións actuais e nas anteriores, unha descrición das hipóteses clave sobre as cales se basearon as proxeccións de fluxos de efectivo e de cómo se determinaron os seus valores, o período que abrangue a proxección dos fluxos de efectivo e a taxa de crecemento destes a partir do quinto ano.

5. Respecto ás perdas por deterioración agregadas para as cales non se revela a información sinalada no número anterior, os principais sucesos e circunstancias que levaron ao recoñecemento de tales correccións valorativas por deterioración.

6. As hipóteses utilizadas para a determinación do importe recuperable dos activos ou das unidades xeradoras de efectivo.

6.2 Fondo de comercio recoñecido nas contas individuais das sociedades ás cales se aplica o método de integración global ou proporcional.

Informarase nos mesmos termos do punto anterior, sobre o fondo de comercio que xurdise ao aplicar o método de adquisición regulado na norma de rexistro e valoración 19.^a do Plan Xeral de Contabilidade, nas combinacións de negocios recoñecidas nas contas individuais das sociedades consolidadas polo método de integración global ou proporcional.

7. Diferenzas negativas

7.1 Diferenzas negativas de consolidación.

1. Análise da composición das partidas da conta de perdas e ganancias consolidada «Diferenza negativa en combinacións de negocios» e «Diferenza negativa de consolidación de sociedades postas en equivalencia». Deberanse describir as razóns polas cales a transacción orixinou o saldo destas epígrafes cando sexan significativas.

2. Desagregación do saldo final en función das participacións que xeraron as diferenzas negativas de consolidación.

3. Así mesmo, se é o caso, describíranse os activos intanxibles e continxentes que non puidesen ser rexistrados por non se poder calcular a súa valoración por referencia a un mercado activo.

7.2 Diferenzas negativas recoñecidas nas contas individuais das sociedades ás cales se aplica o método de integración global.

Informarase nos mesmos termos do punto anterior sobre as diferenzas negativas que xurdisen ao aplicar o método de adquisición regulado na norma de rexistro e valoración 19.^a do Plan Xeral de Contabilidade, nas combinacións de negocios recoñecidas nas contas individuais das sociedades consolidadas polo método de integración global ou proporcional.

8. Socios externos

Mostrarase a seguinte información:

1. Desagregación desta subagrupación indicando para cada sociedade dependente:

- a) O movemento acaecido no exercicio e as causas que o orixinaron e
- b) A composición do saldo ao peche do exercicio, diferenciando entre a súa participación nos fondos propios, axustes por cambios de valor e subvencións, doazóns e legados.

2. Se a adquisición da condición de empresa dependente tivo lugar durante o exercicio informarase do importe dos socios externos na adquirida recoñecidos na data de adquisición.

3. Participación dos socios externos no fondo de comercio contabilizado nas contas anuais consolidadas de acordo co disposto no artigo 29.1.d) destas normas.

4. Descrición dos acordos significativos formalizados polas sociedades integrantes do grupo cos socios externos sobre os instrumentos de patrimonio dunha sociedade dependente, como poden ser compromisos de compra futura ou a emisión de opcións de venda, obrigándose a entregar efectivo ou outros activos se os ditos acordos se chegan a executar.

9. Cambios na porcentaxe de participación nas sociedades do grupo

1. Deberase informar dos efectos no patrimonio neto atribuíble aos propietarios da dominante daqueles cambios na participación da dominante na propiedade dunha dependente que non dean lugar a perda de control. En particular, para cada operación que resulte significativa mostrarase a seguinte información:

- a) Variación nas reservas.
- b) Variación nas epígrafes da subagrupación A-2) Axustes por cambios de valor, e na subagrupación A-3) Subvencións, doazóns e legados recibidos.
- c) Se é o caso, fondo de comercio atribuído aos socios minoritarios.

2. Se se perde o control dunha dependente, informarase sobre o beneficio ou perda, se a houber, recoñecida segundo o artigo 31 destas normas. En particular, mostrarase a seguinte información:

- a) A parte do beneficio ou perda atribuíble ao recoñecemento do investimento retido na que anteriormente fose entidade dependente polo seu valor razoable na data en que perda o control; e
- b) A parte do beneficio ou perda reclasificada á conta de perdas e ganancias consolidada.
- c) O beneficio ou a perda que subsista despois de practicar os axustes descritos no artigo 31.

10. Negocios conxuntos

1. Indicaranse e describíranse os intereses significativos en negocios conxuntos e realizarase un detalle da forma que adopta o negocio, distinguindo entre:

- a) Explotacións controladas conxuntamente.
- b) Activos controlados conxuntamente.
- c) Sociedades multigrupo ás cales se aplique o método de integración proporcional.

2. Sen prexuízo da información requirida no número 2 da nota 21, deberase informar de forma separada sobre o importe agregado das continxencias seguintes, a menos que a probabilidade de perda sexa remota:

a) Calquera continxencia en que como partícipe se incorrese en relación cos investimentos en negocios conxuntos e a súa parte en cada unha das continxencias en que incorrese conxuntamente con outros partícipes.

b) A súa parte das continxencias dos negocios conxuntos en que pode ser responsable, e

c) Aquelas continxencias que xorden debido a que como partícipe pode ser responsable dos pasivos doutros partícipes dun negocio conxunto.

3. Informarase separadamente do importe total dos seguintes compromisos:

a) Calquera compromiso de investimento de capital, que asumise en relación coa súa participación en negocios conxuntos, así como a súa parte dos compromisos de investimento de capital asumidos conxuntamente con outros partícipes, e

b) A súa participación nos compromisos de investimento de capital asumidos polos propios negocios conxuntos.

4. Desagregaranse para cada partida significativa do balance, da conta de perdas e ganancias, do estado de fluxos de efectivo e do estado de cambios no patrimonio neto consolidados, os importes correspondentes aos negocios conxuntos. Esta información incluírase de forma agregada para o total de negocios conxuntos en que participa o grupo.

11. Participacións en sociedades postas en equivalencia

Mostrarase a seguinte información:

1. Desagregación desta partida por sociedades postas en equivalencia, indicando o movemento do exercicio e as causas que o orixinaron.

2. O valor razoable dos investimentos nestas sociedades, para as cales existan prezos de cotización.

3. Información financeira resumida das sociedades, onde se incluírá o importe acumulado dos activos, dos pasivos, dos ingresos ordinarios e do resultado do exercicio.

4. A porción de perdas da asociada non recoñecidas, distinguindo as que son do exercicio e as acumuladas, no caso de que a sociedade investidora deixase de recoñecer a parte que lle corresponde nas perdas da sociedade.

5. Resultado do exercicio das sociedades postas en equivalencia que corresponda á sociedade investidora. Deberase informar do contabilizado na conta de perdas e ganancias e do que loce directamente no patrimonio neto. En particular, deberase informar da parte que corresponda ao investidor en calquera actividade interrompida de tales entidades.

6. Sen prexuízo da información requirida no número 2 da nota 21, informarase da parte dos pasivos continxentes dunha asociada en que incorresen as sociedades do grupo conxuntamente con outros investidores e aqueles pasivos continxentes que xurdisen porque a sociedade investidora sexa responsable subsidiaria en relación cunha parte ou coa totalidade dos pasivos dunha asociada.

12. Inmovilizado material

1. Análise do movemento durante o exercicio de cada partida do balance consolidado incluída nesta epígrafe e das súas correspondentes amortizacións acumuladas e correccións valorativas por deterioración acumuladas; indicando o seguinte:

- a) Saldo inicial.
- b) Entradas ou dotacións, especificando as adquisicións realizadas mediante combinacións de negocios e achegas non pecuniarias, así como as que se deban a ampliacións ou melloras.
- c) Reversión de correccións valorativas por deterioración.
- d) Aumentos/diminucións por transferencias ou traspasos doutras partidas; en particular a activos non correntes mantidos para a venda ou operacións interrompidas.
- e) Saídas, baixas ou reducións.
- f) Correccións valorativas por deterioración, diferenciando as recoñecidas no exercicio, das acumuladas.
- g) Amortizacións, diferenciando as recoñecidas no exercicio, das acumuladas.
- h) Saldo final.

2. Información sobre:

a) Custos estimados de desmantelamento, retiro ou rehabilitación, incluídos como maior valor dos activos, especificando as circunstancias que se tiveron en conta para a súa valoración.

b) Vidas útiles ou coeficientes de amortización utilizados por clases de elementos, así como os métodos de amortización empregados, informando da amortización do exercicio e a acumulada que corresponda a cada elemento significativo desta epígrafe.

c) Sempre que teña incidencia significativa no exercicio presente ou en exercicios futuros, informarse dos cambios de estimación que afecten valores residuais, os custos estimados de desmantelamento, retiro ou rehabilitación, vidas útiles e métodos de amortización.

d) Características dos investimentos en inmovilizado material situados fóra do territorio español, con indicación do seu valor contable, amortización e correccións valorativas por deterioración acumuladas.

e) Importe dos gastos financeiros capitalizados no exercicio, así como os criterios seguidos para a súa determinación.

f) Para cada corrección valorativa por deterioración de contía significativa, recoñecida ou revertida durante o exercicio para un inmovilizado material individual, indicarse:

- Natureza do inmovilizado material.
- Importe, sucesos e circunstancias que levaron ao recoñecemento e reversión da perda por deterioración.
- Criterio empregado para determinar o valor razoable menos os custos de venda, se é o caso, e
 - Se o método empregado é o valor en uso, sinalarse o tipo ou tipos de actualización utilizados nas estimacións actuais e nas anteriores, unha descrición das hipóteses clave sobre as cales se basearon as proxeccións de fluxos de efectivo e de como se determinaron os seus valores, o período que abrangue a proxección dos fluxos de efectivo e a taxa de crecemento destes a partir do quinto ano.

g) Respecto ás perdas e reversiones por deterioración agregadas para as cales non se revela a información sinalada na alínea anterior, as principais clases de inmovilizados afectados polas perdas e reversiones por deterioración e os principais sucesos e circunstancias que levaron ao recoñecemento e á reversión de tales correccións valorativas por deterioración.

h) Informarase do importe das compensacións de terceiros que se inclúan no resultado do exercicio por elementos de inmovilizado material cuxo valor se deteriorase, se perdesen ou se retirasen.

i) Se o inmovilizado material está incluído nunha unidade xeradora de efectivo, a información da perda por deterioración darase de acordo co establecido na nota 6.

j) Características do inmovilizado material non afecto directamente á explotación, indicando o seu valor contable, amortización e correccións valorativas por deterioración acumuladas.

k) Importe e características dos bens totalmente amortizados en uso, distinguindo entre construcións e resto de elementos.

l) Bens afectos a garantías e reversión, así como a existencia e os importes de restricións á titularidade.

m) Subvencións, doazóns e legados recibidos relacionados co inmovilizado material, indicando tamén o importe dos ditos activos.

n) Compromisos firmes de compra e fontes previsibles de financiamento, así como os compromisos firmes de venda.

o) Calquera outra circunstancia de carácter substantivo que afecte bens do inmovilizado material tal como: arrendamentos, seguros, litixios, embargos e situacións análogas.

p) Arrendamentos financeiros e outras operacións de natureza similar sobre bens do inmovilizado material. Sen prexuízo da información requirida noutras partes da memoria.

q) No caso de inmoables, indicarse de forma separada o valor da construción e do terreo.

r) O resultado do exercicio derivado do alleamento ou disposición por outros medios de elementos do inmovilizado material.

13. **Investimentos inmobiliarios**

Ademais da información requirida na nota anterior, describiranse os inmoables clasificados como investimentos inmobiliarios, e informarase de:

1. Tipos de investimentos inmobiliarios e destino que se lles dea.
2. Ingresos provenientes destes investimentos así como os gastos para a súa explotación; diferenciaranse os investimentos que xeran ingresos daqueles que non o fan.
3. A existencia e importe das restricións á realización de investimentos inmobiliarios, ao cobramento dos ingresos derivados destes ou dos recursos obtidos polo seu alleamento ou disposición por outros medios, e
4. Obrigas contractuais para adquisición, construción ou desenvolvemento de investimentos inmobiliarios ou para reparacións, mantemento ou melloras.

14. **Inmovilizado intanxible**

Incluirase a seguinte información:

1. Análise do movemento durante o exercicio de cada partida do balance consolidado incluída nesta epígrafe e das súas correspondentes amortizacións acumuladas e correccións valorativas por deterioración de valor acumuladas; indicando o seguinte:

- a) Saldo inicial.
- b) Entradas ou dotacións, especificando os activos xerados internamente e as adquisicións realizadas mediante combinacións de negocios e achegas non pecuniarias.
- c) Reversión de correccións valorativas por deterioración.
- d) Aumentos/diminucións por transferencias ou traspaso doutra partida, en particular a activos non correntes mantidos para a venda.
- e) Saídas, baixas ou reducións.
- f) Correccións valorativas por deterioración, diferenciando as recoñecidas no exercicio, das acumuladas.

- g) Amortizacións, diferenciando as recoñecidas no exercicio, das acumuladas.
- h) Saldo final.
2. Información sobre:
- a) Activos afectos a garantías e reversión, así como a existencia e os importes de restricións á titularidade.
- b) Vidas útiles ou coeficientes de amortización utilizados por clases de elementos, así como os métodos de amortización empregados, informando da amortización do exercicio e a acumulada que corresponda a cada elemento significativo desta epígrafe.
- c) Sempre que teña incidencia significativa no exercicio presente ou en exercicios futuros, informarse dos cambios de estimación que afectan valores residuais, vidas útiles e métodos de amortización.
- d) Características dos investimentos en inmovilizado intanxible cuxos dereitos se poidan exercer fóra do territorio español ou estean relacionados con investimentos situados fóra do territorio español, con indicación do seu valor contable, amortización e correccións valorativas por deterioración acumuladas.
- e) Importe dos gastos financeiros capitalizados no exercicio, así como os criterios seguidos para a súa determinación.
- f) Para cada corrección valorativa por deterioración de contía significativa, recoñecida ou revertida durante o exercicio para un inmovilizado intanxible individual, indicarse:
- Natureza do inmovilizado intanxible.
 - Importe, sucesos e circunstancias que levaron ao recoñecemento e reversión da perda por deterioración.
 - Criterio empregado para determinar o valor razoable menos os custos de venda, se é o caso, e
 - Se o método empregado é o valor en uso, sinalarse o tipo ou tipos de actualización utilizados nas estimacións actuais e nas anteriores, unha descrición das hipóteses clave sobre as cales se basearon as proxeccións de fluxos de efectivo e de como se determinaron os seus valores, o período que abrangue a proxección dos fluxos de efectivo e a taxa de crecemento destes a partir do quinto ano.
- g) Respecto ás perdas e reversións por deterioración agregadas para as cales non se revela a información sinalada na alínea anterior, as principais clases de inmovilizados afectados polas perdas e reversións por deterioración e os principais sucesos e circunstancias que levaron ao recoñecemento e a reversión de tales correccións valorativas por deterioración.
- h) Se o inmovilizado intanxible está incluído nunha unidade xeradora de efectivo, a información da perda por deterioración darase de acordo co establecido na nota 6.
- i) Características do inmovilizado intanxible non afecto directamente á explotación, indicando o seu valor contable, amortización e correccións valorativas por deterioración acumuladas.
- j) Importe e características dos inmovilizados intanxibles totalmente amortizados en uso.
- k) Subvencións, doazóns e legados recibidos relacionados co inmovilizado intanxible, indicando tamén o importe dos ditos activos.
- l) Compromisos firmes de compra e fontes previsibles de financiamento, así como os compromisos firmes de venda.
- m) O resultado do exercicio derivado do alleamento ou disposición por outros medios de elementos do inmovilizado intanxible.
- n) O importe agregado dos desembolsos por investigación e desenvolvemento que se recoñecesen como gastos durante o exercicio, así como a xustificación das circunstancias que soportan a capitalización de gastos de investigación e desenvolvemento.
- o) Detallaranse os inmovilizados con vida útil indefinida distintos do fondo de comercio, sinalando o seu importe, natureza e as razóns sobre as cales se apoia a estimación da dita vida útil indefinida.

p) Calquera outra circunstancia de carácter substantivo que afecte o inmovilizado intanxible tales como: arrendamentos, seguros, litixios, embargos e situacións análogas.

15. Arrendamentos e outras operacións de natureza similar

A información que se require a continuación para as operacións de arrendamento, tamén se deberá subministrar cando se realicen outras operacións de natureza similar.

15.1 Arrendamentos financeiros

1. Os arrendadores informarán de:

a) Unha conciliación entre o investimento bruto total nos arrendamentos clasificados como financeiros (senalando, se é o caso, a opción de compra) e o seu valor actual ao peche do exercicio. Informarase ademais dos cobramentos mínimos que se recibirán polos ditos arrendamentos e do seu valor actual, en cada un dos seguintes prazos:

- Ata un ano;
- Entre un e cinco anos;
- Máis de cinco anos.

b) Unha conciliación entre o importe total dos contratos de arrendamento financeiro ao principio e ao final do exercicio.

c) Unha descrición xeral dos acordos significativos de arrendamento financeiro.

d) Os ingresos financeiros non xerados e o criterio de distribución do compoñente financeiro da operación.

e) O importe das cotas continxentes recoñecidas como ingresos do exercicio.

f) A corrección de valor por deterioración que cubra as insolvencias por cantidades derivadas do arrendamento pendentes de cobramento.

2. Os arrendatarios informarán de:

a) Para cada clase de activos, o importe polo cal se recoñeceu inicialmente o activo, indicando se este corresponde ao valor razoable do activo ou, se é o caso, ao valor actual dos pagamentos mínimos que se realizarán.

b) Unha conciliación entre o importe total dos pagamentos futuros mínimos por arrendamento (senalando, se é o caso, a opción de compra) e o seu valor actual ao peche do exercicio. Informarase ademais dos pagamentos mínimos por arrendamento e do seu valor actual, en cada un dos seguintes prazos:

- Ata un ano;
- Entre un e cinco anos;
- Máis de cinco anos.

c) O importe das cotas continxentes recoñecidas como gasto do exercicio.

d) O importe total dos pagamentos futuros mínimos que se esperan recibir, ao peche do exercicio, por subarrendamentos financeiros non cancelables.

e) Unha descrición xeral dos acordos significativos de arrendamento financeiro, onde se informará de:

- As bases para a determinación de calquera cota de carácter continxente que se pactase.
- A existencia e, se é o caso, os prazos de renovación dos contratos, así como das opcións de compra e as cláusulas de actualización ou gradación de prezos, e
- As restricións impostas ao arrendatario en virtude dos contratos de arrendamento, tales como as que se refiran á distribución de dividendos, ao endebamento adicional ou a novos contratos de arrendamento.

f) Aos activos que xurdan destes contratos seralles de aplicación a información que se incluíra en memoria correspondente á natureza destes, establecidas nas notas anteriores, relativas a inmovilizado material, investimentos inmobiliarios e intanxible.

15.2 Arrendamentos operativos

1. Os arrendadores informarán de:

a) O importe total dos cobramentos futuros mínimos do arrendamento correspondentes aos arrendamentos operativos non cancelables, así como os importes que correspondan aos seguintes prazos:

- Ata un ano;
- Entre un e cinco anos;
- Máis de cinco anos.

b) Unha descrición xeral dos bens e dos acordos significativos de arrendamento.

c) O importe das cotas continxentes recoñecidas como ingresos do exercicio.

2. Os arrendatarios informarán de:

a) O importe total dos pagamentos futuros mínimos do arrendamento correspondentes aos arrendamentos operativos non cancelables, así como os importes que correspondan aos seguintes prazos:

- Ata un ano;
- Entre un e cinco anos;
- Máis de cinco anos.

b) O importe total dos pagamentos futuros mínimos que se esperan recibir, ao peche do exercicio, por subarrendamentos operativos non cancelables.

c) As cotas de arrendamentos e subarrendamentos operativos recoñecidas como gastos e ingresos do exercicio, diferenciando entre: importes dos pagamentos mínimos por arrendamento, cotas continxentes e cotas de subarrendamento.

d) Unha descrición xeral dos acordos significativos de arrendamento, onde se informará de:

- As bases para a determinación de calquera cota de carácter continxente que se pactase.

- A existencia e, se é o caso, os prazos de renovación dos contratos, así como das opcións de compra e as cláusulas de actualización ou gradación de prezos, e

- As restricións impostas ao arrendatario en virtude dos contratos de arrendamento, tales como as que se refiran á distribución de dividendos, ao endebedamento adicional ou a novos contratos de arrendamento.

16. Instrumentos financeiros

16.1 Consideracións xerais.

A información requirida nos puntos seguintes será de aplicación aos instrumentos financeiros incluídos no alcance da norma de rexistro e valoración 9.^a do Plan Xeral de Contabilidade.

Para efectos de presentación da información na memoria, certa información deberase subministrar por clases de instrumentos financeiros. Estas definiranse tomando en consideración a natureza dos instrumentos financeiros e as categorías establecidas na mencionada norma de rexistro e valoración 9.^a Deberase informar sobre as clases definidas, segundo o criterio aplicado na consolidación.

16.2 Información sobre a relevancia dos instrumentos financeiros na situación financeira e os resultados do grupo.

b) Activos financeiros e pasivos financeiros valorados a valor razoable con cambios na conta de perdas e ganancias.

Informarase sobre o importe da variación no valor razoable, durante o exercicio e a acumulada desde a súa designación, e indicará o método empregado para realizar o dito cálculo.

Con respecto aos instrumentos financeiros derivados, distintos dos que se cualifiquen como instrumentos de cobertura, informarase sobre a natureza dos instrumentos e as condicións importantes que poidan afectar o importe, o calendario e a certeza dos futuros fluxos de efectivo.

En caso de que se designasen activos financeiros ou pasivos financeiros na categoría de «Outros activos financeiros a valor razoable con cambios na conta de perdas e ganancias» ou na de «Outros pasivos financeiros a valor razoable con cambios na conta de perdas e ganancias», informarase sobre o uso desta opción, especificando o cumprimento dos requisitos exixidos na norma de rexistro e valoración.

c) Reclasificacións.

Se, de acordo co establecido na norma de rexistro e valoración novena do Plan Xeral de Contabilidade, se reclasificase un activo financeiro de forma que este pase a valorarse ao custo ou ao custo amortizado, en lugar de ao valor razoable, ou viceversa, informarase sobre os importes da dita reclasificación por cada categoría de activos financeiros e incluírase unha xustificación desta.

d) Clasificación por vencementos.

Para os activos financeiros e pasivos financeiros que teñan un vencemento determinado ou determinable, deberase informar sobre os importes que venzan en cada un dos cinco anos seguintes ao peche do exercicio e do resto ata o seu último vencemento. Estas indicacións figurarán separadamente para cada unha das partidas de activos financeiros e pasivos financeiros conforme o modelo de balance.

e) Transferencias de activos financeiros.

Cando se realizasen cesións de activos financeiros de tal forma que unha parte destes ou a súa totalidade, non cumpra as condicións para a baixa do balance sinaladas no número 2.9 da norma de rexistro e valoración relativa a instrumentos financeiros do Plan Xeral de Contabilidade, proporcionarase a seguinte información agrupada por clases de activos:

- A natureza dos activos cedidos.
- A natureza dos riscos e beneficios inherentes á propiedade aos cales se permanece exposto.
- O valor en libros dos activos cedidos e os pasivos asociados, que se manteñan rexistrados no balance consolidado, e
- Cando se recoñezan os activos en función da súa implicación continuada, o valor en libros dos activos que inicialmente figuraban no balance consolidado, o valor en libros dos activos que a entidade continúa recoñecendo e o valor en libros dos pasivos asociados.

f) Activos cedidos e aceptados en garantía.

Informarase do valor en libros dos activos financeiros entregados como garantía, da clase a que pertencen, así como os prazos e condicións relacionados coa dita operación de garantía.

Se se manteñen activos de terceiros en garantía, xa sexan financeiros ou non, dos cales poida dispoñer aínda que non se producise a falta de pagamento, informarase sobre:

- O valor razoable do activo recibido en garantía.
- O valor razoable de calquera activo recibido en garantía do que se dispuxese e se se ten a obriga de devolvelo ou non, e
 - Os prazos e condicións relativos ao uso, por parte do grupo, dos activos recibidos en garantía.

g) Correccións por deterioración do valor orixinadas polo risco de crédito.

Presentarase, para cada clase de activos financeiros, unha análise do movemento das contas correctoras representativas das perdas por deterioración orixinadas polo risco de crédito.

h) Contas a cobrar adquiridas nunha combinación de negocios que tivo lugar no exercicio:

- (i) o valor razoable das contas a cobrar;
- (ii) os importes contractuais brutos a cobrar; e
- (iii) a mellor estimación na data de adquisición dos fluxos de efectivo contractuais que non se espera cobrar.

Esta información deberase proporcionar por clase principal de conta a cobrar, tales como préstamos, arrendamentos financeiros directos e calquera outra clase de contas a cobrar.

i) Falta de pagamento e incumprimento de condicións contractuais

En relación cos préstamos pendentes de pagamento ao peche do exercicio, informarase de:

- Os detalles de calquera falta de pagamento do principal ou xuros que se producise durante o exercicio.
- O valor en libros na data de peche do exercicio daqueles préstamos en que se producise un incumprimento por falta de pagamento, e
- Se a falta de pagamento foi emendada ou se renegociaron as condicións do préstamo antes da data de formulación das contas anuais.

Se durante o exercicio se producise un incumprimento contractual distinto da falta de pagamento e sempre que este feito lle outorgase ao prestamista o dereito a reclamar o pagamento anticipado, subministrárase unha información similar á descrita, excepto se o incumprimento se emendase ou as condicións se renegociasen antes da data de peche do exercicio.

j) Débedas con características especiais.

Cando as empresas do conxunto consolidable teñan débedas con características especiais, informarase da natureza das débedas, os seus importes e características, desagregando cando proceda se son con empresas do grupo ou asociadas.

16.2.2 Información relacionada coa conta de perdas e ganancias consolidada e o patrimonio neto.

Informarase de:

- a) As perdas ou ganancias netas procedentes das distintas categorías de instrumentos financeiros definidas na norma de rexistro e valoración 9.^a do Plan Xeral de Contabilidade.
- b) Os ingresos e gastos financeiros calculados por aplicación do método do tipo de xuro efectivo.

c) O importe das correccións valorativas por deterioración para cada clase de activos financeiros, así como o importe de calquera ingreso financeiro imputado na conta de perdas e ganancias consolidada relacionado con tales activos.

16.2.3 Outra información que se debe incluír na memoria

a) Contabilidade de coberturas

Deberase incluír, por clases de cobertura contable, unha descrición detallada das operacións de cobertura que se realicen, dos instrumentos financeiros designados como instrumentos de cobertura, así como dos seus valores razoables na data de peche de exercicio e da natureza dos riscos que foron cubertos. En particular, deberá xustificar que se cumpren os requisitos exixidos na norma de rexistro e valoración relativa a instrumentos financeiros do Plan Xeral de Contabilidade.

Adicionalmente, nas coberturas de fluxos de efectivo, informarase sobre:

- a) Os exercicios nos cales se espera que ocorran os fluxos de efectivo e os exercicios nos cales se espera que afecten a conta de perdas e ganancias consolidada.
- b) O importe recoñecido no patrimonio neto durante o exercicio e o importe que foi imputado á conta de perdas e ganancias consolidada desde o patrimonio neto, detallando os importes incluídos en cada partida da conta de perdas e ganancias consolidada.
- c) O importe que se reducise do patrimonio neto durante o exercicio e se inclúise na valoración inicial do prezo de adquisición ou do valor en libros dun activo ou pasivo non financeiro, cando a partida cuberta sexa unha transacción prevista altamente probable, e
- d) Todas as transaccións previstas para as que previamente se aplicase contabilidade de coberturas, pero que non se espera que vaian ocorrer.

Nas coberturas de valor razoable tamén se informará sobre o importe das perdas ou ganancias do instrumento de cobertura e das perdas ou ganancias da partida cuberta atribuíbles ao risco cuberto.

Así mesmo, revelarase o importe da ineficacia rexistrada na conta de perdas e ganancias consolidada en relación coa cobertura dos fluxos de efectivo e coa cobertura do investimento neto en negocios no estranxeiro.

b) Valor razoable.

Revelarase o valor razoable de cada clase de instrumentos financeiros e este compararase co seu correspondente valor en libros.

Non será necesario revelar o valor razoable nos seguintes supostos:

- a) Cando o valor en libros constituía unha aproximación aceptable do valor razoable; por exemplo, no caso dos créditos e débitos por operacións comerciais a curto prazo.
- b) Cando se trate de instrumentos de patrimonio non cotizados nun mercado activo e os derivados que teñan estes por subxacente, que, segundo o establecido na norma de rexistro e valoración 9.^a, se valoren polo seu custo.

Neste caso, revelarase este feito e describirase o instrumento financeiro, o seu valor en libros e a explicación das causas que impiden a determinación fiable do seu valor razoable. Igualmente, informarase sobre se se ten ou non a intención de allealo e cando.

No caso de baixa do balance consolidado do instrumento financeiro durante o exercicio, revelarase este feito, así como o valor en libros e o importe da perda ou ganancia recoñecida no momento da baixa.

Tamén se indicará se o valor razoable dos activos financeiros e pasivos financeiros se determina, na súa totalidade ou en parte, tomando como referencia os prezos cotizados en mercados activos ou se estiman utilizando unha técnica de valoración. Neste último caso sinalaranse as hipóteses e metodoloxías consideradas na estimación do valor razoable para cada clase de activos financeiros e pasivos financeiros.

Revelarase o feito de que os valores razoables rexistrados ou sobre os que se informou na memoria se determinan, total ou parcialmente, utilizando técnicas de valoración fundamentadas en hipóteses que non se apoian en condicións de mercado no mesmo instrumento nin en datos de mercado observables que estean dispoñibles. Cando o valor razoable se determinase segundo o disposto neste parágrafo, informarase do importe total da variación de valor razoable imputado á conta de perdas e ganancias do exercicio.

c) Inversións en instrumentos de patrimonio.

O nome e domicilio de sociedades, non incluídas nas notas 1 e 2, nas cales as sociedades que forman o conxunto consolidable posúan directamente ou mediante unha persoa que actúe no seu propio nome, pero por conta delas, unha porcentaxe non inferior ao 5 por 100 do seu capital. Indicarase a participación no capital e porcentaxe de dereitos de voto, así como o importe do patrimonio neto e o do resultado do último exercicio da sociedade cuxas contas fosen aprobadas. Estas informacións poderanse omitir cando só presenten un interese desdeñable respecto á imaxe fiel que deben expresar as contas consolidadas.

Notificacións efectuadas, en cumprimento do disposto no artigo 155 do texto refundido da Lei de sociedades de capital, ás sociedades participadas, directa ou indirectamente, en máis dun 10%.

d) Outra información.

a) Os compromisos firmes de compra de activos financeiros e fontes previsibles de financiamento, así como os compromisos firmes de venda.

b) Os contratos de compra ou venda de activos non financeiros, que de acordo co número 5.4 da norma de rexistro e valoración relativa a instrumentos financeiros do Plan Xeral de Contabilidade, se recoñezan e valoren segundo o disposto na dita norma.

c) Calquera outra circunstancia de carácter substantivo que afecte os activos financeiros, tal como: litixios, embargos, etc.

d) O importe dispoñible nas liñas de desconto, así como as pólizas de crédito concedidas a empresas do conxunto consolidable cos seus límites respectivos, precisando a parte disposta.

e) O importe das débedas con garantía real, con indicación da súa forma e natureza.

16.3 Información sobre a natureza e o nivel de risco procedente de instrumentos financeiros

16.3.1 Información cualitativa.

Para cada tipo de risco: risco de crédito, risco de liquidez e risco de mercado (este último comprende o risco de tipo de cambio, de tipo de xuro e outros riscos de prezo), informarase da exposición ao risco e como se produce este, así como se describirán os obxectivos, políticas e procedementos de xestión do risco e os métodos que se utilizan para a súa medición.

Se houber cambios nestes aspectos dun exercicio a outro, deberanse explicar.

16.3.2 Información cuantitativa.

Para cada tipo de risco, presentarase:

a) Un resumo da información cuantitativa respecto á exposición ao risco na data de peche do exercicio. Esta información basearase na utilizada internamente polo consello de administración da sociedade implicada ou órgano de goberno equivalente.

b) Información sobre as concentracións de risco, que incluírá unha descrición da forma de determinar a concentración, as características comúns de cada concentración

(área xeográfica, divisa, mercado, contrapartida, etc.), e o importe das exposicións ao risco asociado aos instrumentos financeiros que compartan tales características.

16.4 Fondos propios.

Análise do movemento do exercicio nas partidas incluídas nesta agrupación, indicándose as orixes dos aumentos e as causas das diminucións.

Desagregación da epígrafe «Reservas», co seguinte nivel de detalle:

Reservas:

- Reservas da sociedade dominante diferenciando as reservas distribuíbles, as non distribuíbles e os resultados de exercicios anteriores.
- Reservas en sociedades consolidadas.
- Reservas en sociedades postas en equivalencia.

En todo caso, informarase sobre:

a) Número de accións ou participacións no capital da sociedade dominante e valor nominal de cada unha delas, distinguindo por clases, así como os dereitos outorgados a estas e as restricións que poidan ter. Tamén, se é o caso, se indicará para cada clase os desembolsos pendentes, así como a data de exixibilidade. Esta mesma información requirirase respecto a outros instrumentos de patrimonio distintos do capital.

b) Ampliación de capital en curso da sociedade dominante, indicando o número de accións ou participacións que se subscribirán, o seu valor nominal, a prima de emisión, o desembolso inicial, os dereitos que incorporarán e restricións que terán; así como a existencia ou non de dereitos preferentes de subscrición a favor de socios, accionistas ou obrigacionistas; e o prazo concedido para a subscrición.

c) Importe do capital autorizado pola xunta de accionistas da sociedade dominante para que os administradores o poñan en circulación, indicando o período a que se estende a autorización.

d) Dereitos incorporados ás partes de fundador, bonos de desfrute, obrigacións convertibles e instrumentos financeiros similares da sociedade dominante, con indicación do seu número e da extensión dos dereitos que confiren.

e) Circunstancias específicas que restrinxen a dispoñibilidade das reservas da sociedade dominante.

f) Número, valor nominal e prezo medio de adquisición das accións ou participacións da sociedade dominante en poder das sociedades incluídas na consolidación ou dun terceiro que obre por conta destas, especificando o seu destino final previsto. Tamén se informará sobre o número, valor nominal e importe da reserva correspondente ás accións da sociedade dominante aceptadas en garantía. Se é o caso, informarase igualmente no que corresponda, respecto a outros instrumentos de patrimonio distintos do capital.

g) A parte de capital da sociedade dominante que, se é o caso, é posuída por outra empresa allea ao grupo, directamente ou por medio das súas filiais, ou vinculadas a este cando sexa igual ou superior ao 10%.

h) Accións das sociedades do grupo admitidas a cotización.

i) Opcións emitidas ou outros contratos pola sociedade dominante sobre as súas propias accións, que se deban cualificar como fondos propios, describindo as súas condicións e importes correspondentes.

j) Circunstancias específicas relativas a subvencións, doazóns e legados outorgados por socios ou propietarios da sociedade dominante.

16.5 Outros axustes por cambios de valor.

Desagregación da epígrafe II. «Outros axustes por cambios de valor» co seguinte nivel de detalle:

Natureza do axuste:

- Activos financeiros dispoñibles para a venda.
- Operacións de cobertura.
- Outros axustes por cambios de valor.

Orixe do axuste:

- Sociedade dominante.
- Sociedades consolidadas.
- Sociedades postas en equivalencia.

17. Existencias

1. Desagregación das existencias por grupos homoxéneos de actividades e grao de terminación, con indicación das correspondentes correccións valorativas por deterioración.

2. Informará sobre:

a) As circunstancias que motivaron as correccións valorativas por deterioración das existencias e, se é o caso, a reversión das ditas correccións, recoñecidas no exercicio, así como o seu importe.

b) O importe dos gastos financeiros capitalizados durante o exercicio nas existencias de ciclo de produción superior a un ano, así como os criterios seguidos para a súa determinación.

c) Compromisos firmes de compra e venda, así como información sobre contratos de futuro ou de opcións relativos a existencias.

d) Limitacións na dispoñibilidade das existencias por garantías, pignoracións, fianzas e outras razóns análogas, indicando as partidas a que afectan, o seu importe e proxección temporal.

e) Calquera outra circunstancia de carácter substantivo que afecte a titularidade, dispoñibilidade ou valoración das existencias, tal como: litixios, seguros, embargos, etc.

18. Moeda estranxeira

1. Importe global dos elementos de activo e pasivo denominados en moeda estranxeira, incluíndo unha desagregación de activos e pasivos máis significativos clasificados por moedas. Tamén se indicarán os importes correspondentes a compras, vendas e servizos recibidos e prestados.

2. Revelarase a seguinte información:

1. No caso de que as empresas incluídas na consolidación utilicen máis dunha moeda funcional, deberá revelar o importe dos activos, cifra de negocios e resultados que foron expresados en cada unha desas moedas funcionais.

2. A moeda funcional de negocios no estranxeiro, especificando o investimento neto neste, cando sexa distinta á moeda de presentación das contas anuais.

3. Cando se producise un cambio na moeda funcional dalgunha das sociedades incluídas na consolidación ou dalgún negocio significativo no estranxeiro, revelarase este feito, así como a razón do dito cambio.

4. O importe das diferenzas de cambio recoñecidas no resultado do exercicio por clases de instrumentos financeiros, presentando por separado as que proveñen de transaccións que se liquidaron ao longo do período das que están vivas ou pendentas de vencemento na data de peche do exercicio, con excepción das procedentes dos instrumentos financeiros que se valoren a valor razoable con cambios na conta de perdas e ganancias.

5. As diferenzas de conversión clasificadas como un compoñente separado do patrimonio neto, dentro da epígrafe «Diferenzas de conversión», así como unha conciliación entre os importes destas diferenzas ao principio e ao final do exercicio.

6. Cando sociedades incluídas na consolidación ou negocios no estranxeiro estean sometidos a altas taxas de inflación, informarase sobre:

a) O feito de que as contas anuais foron axustadas para considerar os cambios no poder adquisitivo xeral da moeda funcional e que, como resultado disto, están expresadas na unidade monetaria corrente na data de peche do exercicio, e

b) A identificación e valor do índice xeral de prezos na data de peche do exercicio, así como o movemento deste durante o exercicio corrente e o anterior.

19. Situación fiscal

19.1 Impostos sobre beneficios.

Explicación da diferenza que exista entre o importe neto dos ingresos e gastos do exercicio e a base imponible (resultado fiscal). Con este obxecto incluírase a seguinte conciliación, tendo en conta que aquelas diferenzas entre as ditas magnitudes que non se identifican como temporarias, de acordo coa norma de rexistro e valoración 13.^a do Plan Xeral de Contabilidade, se cualificarán como diferenzas permanentes.

CONCILIACIÓN DO IMPORTE NETO DE INGRESOS E GASTOS DO EXERCICIO COA BASE IMPOÑIBLE DO IMPOSTO SOBRE BENEFICIOS

	Conta de perdas e ganancias		Ingresos e gastos directamente imputados ao patrimonio neto		Reservas		Total
	Aumentos (A)	Diminucións (D)	(A)	(D)	(A)	(D)	
Saldo de ingresos e gastos do exercicio
Imposto sobre sociedades
Diferenzas permanentes:							
– das sociedades individuais
– dos axustes por consolidación
Diferenzas temporarias:							
– das sociedades individuais							
. con orixe no exercicio
. con orixe en exercicios anteriores
– dos axustes por consolidación							
. con orixe no exercicio
. con orixe en exercicios anteriores
Compensación de bases impositivas negativas de exercicios anteriores							(-----)
Base imponible (resultado fiscal)							-----

Explicación e conciliación numérica entre o gasto/ingreso por impostos sobre beneficios e o resultado de multiplicar os tipos de gravame aplicables ao total de ingresos e gastos recoñecidos, diferenciando o saldo da conta de perdas e ganancias.

Ademais, deberase indicar a seguinte información:

1. Se é o caso, identificación das sociedades do grupo que tributen no réxime de consolidación fiscal.

2. Desagregación do gasto ou ingreso por impostos sobre beneficios, diferenciando o imposto corrente e a variación de impostos diferidos, que se imputa ao resultado da conta de perdas e ganancias –distinguindo o correspondente ás operacións continuadas e a operacións interrompidas se as houber–, así como o directamente imputado ao patrimonio neto, diferenciando o que afecte a cada epígrafe do estado de ingresos e gastos recoñecidos.

3. En relación cos impostos diferidos, deberase desagregar esta diferenza, distinguindo entre activos (diferenzas temporarias, créditos por bases impositivas negativas e outros créditos) e pasivos (diferenzas temporarias).

4. O importe e prazo de aplicación de diferenzas temporarias deducibles, bases impositivas negativas e outros créditos fiscais, cando non se rexistrase no balance consolidado o correspondente activo por imposto diferido.

5. O importe das diferenzas temporarias impositivas por investimentos en dependentes, asociadas e negocios conxuntos cando non se rexistrase en balance consolidado o correspondente pasivo por imposto diferido, nos termos sinalados no artigo 72 destas normas.

6. O importe dos activos por imposto diferido, indicando a natureza da evidencia utilizada para o seu recoñecemento, incluída, se é o caso, a planificación fiscal, cando a realización do activo depende de ganancias futuras superiores ás que corresponden á reversión das diferenzas temporarias impositivas, ou cando se incorrese en perdas, xa sexa no presente exercicio ou no anterior, no país con que se relaciona o activo por imposto diferido.

7. Natureza, importe e compromisos adquiridos en relación cos incentivos fiscais aplicados durante o exercicio, tales como beneficios, deducións e determinadas diferenzas permanentes, así como os pendentes de deducir. En particular, informarse sobre incentivos fiscais obxecto de periodificación, sinalando o importe imputado ao exercicio e o que resta por imputar.

8. Informarse adicionalmente do imposto a pagar ás distintas xurisdicións fiscais, detallando as retencións e pagamentos á conta efectuados.

9. Identificaranse o resto de diferenzas permanentes sinalando o seu importe e natureza.

10. Cambios nos tipos impositivos aplicables respecto aos do exercicio anterior. Indicarase o efecto nos impostos diferidos rexistrados en exercicios anteriores.

11. Información relativa ás provisións derivadas do imposto sobre beneficios así como sobre as contingencias de carácter fiscal e sobre acontecementos posteriores ao peche que supoñan unha modificación da normativa fiscal que afecta os activos e pasivos fiscais rexistrados. En particular, informarse dos exercicios pendentes de comprobación.

12. Calquera outra circunstancia de carácter substantivo en relación coa situación fiscal.

19.2 Outros tributos.

Informarse sobre calquera circunstancia de carácter significativo en relación con outros tributos; en particular calquera contingencia de carácter fiscal, así como os exercicios pendentes de comprobación.

20. Ingresos e gastos

1. A desagregación das partidas 4.a) e 4.b) da conta de perdas e ganancias consolidada, «Consumo de mercadorías» e «Consumo de materias primas e outras materias consumibles», distinguindo entre compras e variación de existencias. Así mesmo, diferenciaranse as compras nacionais, as adquisicións intracomunitarias e as importacións.

Desagregación da partida 6.b) da conta de perdas e ganancias consolidada «Cargas sociais», distinguindo entre achegas e dotacións para pensións e outras cargas sociais.

2. O importe da venda de bens e prestación de servizos producidos por permuta de bens non monetarios e servizos.

3. Os resultados orixinados fóra da actividade normal das empresas do grupo incluídos na partida «Outros resultados».

21. Provisións e contingencias

1. Para cada provisión recoñecida no balance consolidado deberase indicar:

a) Análise do movemento de cada partida do balance consolidado durante o exercicio, indicando:

- Saldo inicial.
- Dotacións.
- Aplicacións.
- Outros axustes realizados (combinacións de negocios, etc.).
- Saldo final.

Non será necesario incluír información comparativa nesta alínea.

b) Información acerca do aumento, durante o exercicio, nos saldos actualizados ao tipo de desconto por causa do paso do tempo, así como o efecto que puidese ter calquera cambio no tipo de desconto.

Non será necesario incluír información comparativa neste alínea.

c) Unha descrición da natureza da obriga asumida.

d) Unha descrición das estimacións e procedementos de cálculo aplicados para a valoración dos correspondentes importes, así como das incertezas que poidan aparecer nas ditas estimacións. Se é o caso, xustificáranse os axustes que procedese realizar.

e) Indicación dos importes de calquera dereito de reembolso, sinalando as cantidades que, se é o caso, se recoñecesen no activo de balance consolidado por estes dereitos.

2. A menos que sexa remota a saída de recursos, para cada tipo de continxencia, indicárase:

- a) Unha breve descrición da súa natureza.
- b) Evolución previsible, así como os factores de que depende.
- c) Unha estimación cuantificada dos posibles efectos nos estados financeiros consolidados e, en caso de non se poder realizar, información sobre a dita imposibilidade e incertezas que a motivan, sinalándose os riscos máximos e mínimos.
- d) A existencia de calquera dereito de reembolso.
- e) No caso excepcional en que unha provisión non se puidese rexistrar no balance consolidado debido a que non pode ser valorada de forma fiable, adicionalmente, explicáranse os motivos polos cales non se pode facer a dita valoración.

3. No caso de que sexa probable a entrada de beneficios ou rendementos económicos para o grupo procedentes de activos que non cumpran os criterios de recoñecemento, indicárase:

- a) Unha breve descrición da súa natureza.
- b) Evolución previsible, así como os factores de que depende.
- c) Información sobre os criterios utilizados para a súa estimación, así como os posibles efectos nos estados financeiros e, en caso de non se poder realizar, información sobre a dita imposibilidade e incertezas que a motivan.

4. Excepcionalmente, nos casos en que mediando litixio cun terceiro, a información exixida nos puntos anteriores prexudique seriamente a posición do grupo, non será preciso que se subministre a dita información, pero describírase a natureza do litixio e informárase da omisión desta información e das razóns que levaron a tomar tal decisión.

22. Información sobre ambiente

Facilitárase información sobre:

a) Descrición e características dos sistemas, equipamentos e instalacións máis significativos incorporados ao inmovilizado material, cuxo fin sexa a minimización do impacto ambiental e a protección e mellora do ambiente indicando a súa natureza, destino, así como o valor contable e a correspondente amortización acumulada deles sempre que

se poida determinar de forma individualizada, así como as correccións valorativas por deterioración, diferenciando as recoñecidas no exercicio, das acumuladas.

b) Gastos en que se incorreu no exercicio cuxo fin sexa a protección e mellora do ambiente, indicando o seu destino.

c) Riscos cubertos polas provisións correspondentes a actuacións ambientais, con especial indicación dos derivados de litixios en curso, indemnizacións e outros; sinalarase para cada provisión a información requirida para as provisións recoñecidas no balance consolidado no número 1 da nota 21.

d) Continxencias relacionadas coa protección e mellora do ambiente, incluíndo a información exixida no número 2 da nota 21.

e) Investimentos realizados durante o exercicio por razóns ambientais.

f) Compensacións a recibir de terceiros.

23. Retribucións a longo prazo ao persoal

1. Cando se outorguen retribucións a longo prazo ao persoal de achega ou prestación definida, deberase incluír unha descrición xeral do tipo de plan de que se trate.

2. Para o caso de retribucións a longo prazo ao persoal de prestación definida, adicionalmente, incluírase a información requirida para as provisións recoñecidas no balance consolidado no número 1 da nota 21, e detallarase:

a) Unha conciliación entre os activos e pasivos recoñecidos no balance consolidado.

b) Importe das partidas incluídas no valor razoable dos activos afectos ao plan.

c) Principais hipóteses actuariais utilizadas, cos seus valores na data de peche do exercicio.

24. Transaccións con pagamentos baseados en instrumentos de patrimonio

Para cada acordo de pagamentos baseados en instrumentos de patrimonio emitidos por sociedades do grupo, deberase indicar:

1. Descrición de cada tipo de acordo de pagamentos baseados en instrumentos de patrimonio que existise ao longo do exercicio, con indicación do beneficiario. Se os ditos acordos teñen características similares poderase informar sobre eles de forma conxunta, sempre que a dita información permita comprender a natureza e o alcance dos ditos acordos.

2. Cando proceda rexistrar pasivos nas transaccións con pagamentos baseados en instrumentos de patrimonio, incluírase a información requirida para as provisións recoñecidas no balance no número 1 da nota 21.

3. Cando as transaccións consistan en pagamentos baseados en opcións sobre accións, informarse sobre:

a) O número e a media ponderada dos prezos de exercicio das opcións existentes ao comezo e ao final do exercicio, as concedidas, e anuladas durante este, así como as que caducasen ao longo do exercicio. Por último, proporcionarase a mesma información sobre as exercibles ao final de período.

b) Para as opcións sobre accións exercitadas durante o exercicio, indicarse o prezo medio ponderado das accións na data de exercicio, e poderase sinalar o prezo medio ponderado da acción durante o período.

c) Para as opcións existentes ao final do exercicio, o rango de prezos de exercicio e a vida media ponderada pendente delas.

Deberase indicar como se determinou durante o exercicio o valor razoable dos bens ou servizos recibidos ou o valor razoable dos instrumentos de patrimonio concedidos.

Deberase indicar o efecto que tivesen as transaccións con pagamentos baseados en instrumentos de patrimonio sobre a situación financeira e o resultado do grupo.

4. Cando non se poida estimar con fiabilidade o valor razoable dos bens e servizos recibidos, segundo se establece na norma de rexistro e valoración, informarase sobre este feito, explicando os motivos da dita imposibilidade.

5. Se por causa dunha combinación de negocios se substitúen voluntaria ou obrigatoriamente os compromisos de pagamentos baseados en instrumentos de patrimonio da empresa adquirida cos seus empregados, polos baseados nos instrumentos de patrimonio da adquirente, deberase especificar que acordos se contabilizaron formando parte do custo da combinación e cales foron recoñecidos como unha transacción separada.

25. Subvencións, doazóns e legados

Informarase sobre:

1. O importe e características das subvencións, doazóns e legados recibidos que aparecen no balance consolidado, así como os imputados na conta de perdas e ganancias consolidada.

2. Análise do movemento do contido da subagrupación correspondente do balance consolidado, indicando o saldo inicial e final así como os aumentos e diminucións. En particular informarase sobre os importes recibidos e, se é o caso, devoltos.

3. Información sobre a orixe das subvencións, doazóns e legados, indicando, para as primeiras, o ente público que as concede, precisando se a súa outorgante é a Administración local, autonómica, estatal ou internacional.

4. Información sobre o cumprimento ou non das condicións asociadas ás subvencións, doazóns e legados.

5. Desagregación das subvencións, doazóns e legados con orixe na sociedade dominante, as sociedades consolidadas e as sociedades postas en equivalencia.

26. Activos non correntes mantidos para a venda e operacións interrompidas

1. Relación de sociedades dependentes, multigrupo e asociadas que se recoñeceron durante o exercicio como activos non correntes mantidos para a venda.

2. Relación de sociedades dependentes, multigrupo e asociadas que deixan de cumprir no exercicio o criterio para clasificalas como activos non correntes mantidos para a venda, sinalando o impacto que a reclasificación orixina na conta de perdas e ganancias e no patrimonio neto do grupo de acordo coa información exixida no punto 4.c) desta nota.

3. Para cada actividade que deba ser clasificada como interrompida, deberanse indicar:

a) Os ingresos, os gastos e o resultado antes de impostos das actividades interrompidas, recoñecidos na conta de perdas e ganancias consolidada.

b) O gasto por impostos sobre beneficios relativo ao anterior resultado.

c) Os fluxos netos de efectivo atribuíbles ás actividades de explotación, de investimento e financiamento das actividades interrompidas.

d) Unha descrición detallada dos elementos patrimoniais afectos á citada actividade, indicando o seu importe e as circunstancias que motivaron a dita clasificación.

e) Os axustes que se efectúen no exercicio corrente aos importes presentados previamente que se refiran ás actividades interrompidas e que estean directamente relacionados co alleamento ou disposición por outra vía destas nun exercicio anterior. Ou, se é o caso, os orixinados por non se ter producido o dito alleamento.

f) Os resultados relativos á actividade que se presentasen previamente como actividades interrompidas, e que non obstante finalmente non fosen alleadas.

4. Para cada activo non corrente ou grupo alleable de elementos que se deba cualificar como mantido para a venda, incluíndo os de actividades interrompidas, deberase indicar:

a) Unha descrición detallada dos elementos patrimoniais, indicando o seu importe e as circunstancias que motivaron a dita clasificación.

b) O resultado recoñecido na conta de perdas e ganancias ou no estado de cambios no patrimonio neto consolidados, para cada elemento significativo.

c) Os axustes que se efectúen no exercicio corrente aos importes presentados previamente que se refiran aos activos non correntes ou grupos alleables de elementos mantidos para a venda e que estean directamente relacionados co alleamento ou disposición por outra vía destes nun exercicio anterior ou, se é o caso, os orixinados por non se ter producido o dito alleamento.

5. Cando os requisitos para cualificar un activo non corrente ou un grupo alleable de elementos como mantidos para a venda se cumpran despois da data de peche do exercicio, pero antes da formulación das contas anuais, a entidade non os cualificará como mantidos para a venda nas contas anuais que formule. Non obstante, deberá subministrar en relación con estes a información descrita na alínea a) do punto anterior.

6. Se o grupo alleable de elementos é unha sociedade dependente que cumpre os requisitos para clasificarse como mantida para a venda no momento da adquisición, a sociedade obrigada a consolidar estará dispensada de mostrar a información sobre as principais clases de activos e pasivos que integren o citado grupo de elementos.

27. Feitos posteriores ao peche

Informarase de:

1. Os feitos posteriores que poñan de manifesto circunstancias que xa existían na data de peche do exercicio que non supuxesen, de acordo coa súa natureza, a inclusión dun axuste nas cifras contidas nas contas anuais consolidadas, pero poñan de manifesto a necesidade de que a información contida na memoria debe ser modificada de acordo co dito feito posterior.

2. Os feitos posteriores que mostren condicións que non existían ao peche do exercicio e que sexan de tal importancia que, se non se subministra información ao respecto, podería afectar a capacidade de avaliación dos usuarios das contas anuais. En particular describirase o feito posterior e incluírase a estimación dos seus efectos. No suposto de que non sexa posible estimar os efectos do citado feito, incluírase unha manifestación expresa sobre este extremo, conxuntamente cos motivos e condicións que provocan a dita imposibilidade de estimación.

3. Feitos acaecidos con posterioridade ao peche das contas anuais que afecten a aplicación do principio de empresa en funcionamento, informando de:

a) Descrición do feito posterior e a súa natureza (factor que xera dúbida respecto á aplicación do principio de empresa en funcionamento).

b) Potencial impacto do feito posterior sobre a situación da empresa afectada.

c) Factores mitigantes relacionados, se é o caso, co feito posterior.

28. Operacións con partes vinculadas

1. A información sobre operacións con partes vinculadas, cuxos efectos non fosen eliminados no proceso de consolidación, de acordo co artigo 83 destas normas subministrarase separadamente para cada unha das seguintes categorías:

a) Entidade dominante.

b) Sociedades do grupo definidas nos termos da norma de elaboración das contas anuais 13.^a Empresas do grupo, multigrupo e asociadas do Plan Xeral de Contabilidade.

c) Negocios conxuntos en que a entidade sexa un dos partícipes.

d) Sociedades asociadas.

e) Empresas con control conxunto ou influencia significativa sobre o grupo.

f) Persoal clave da dirección das sociedades do grupo ou da entidade dominante.

g) Outras partes vinculadas.

2. Facilitarase información suficiente para comprender as operacións con partes vinculadas que efectuase e os efectos destas sobre os estados financeiros, incluíndo, entre outros, os seguintes aspectos:

- a) Identificación das persoas ou empresas coas cales se realizaron as operacións vinculadas, expresando a natureza da relación con cada parte implicada.
- b) Detalle da operación e a súa cuantificación, expresando a política de prezos seguida, póndoa en relación coas que a empresa utiliza respecto a operacións análogas realizadas con partes que non teñan a consideración de vinculadas. Cando non existan operacións análogas realizadas con partes que non teñan a consideración de vinculadas, os criterios ou métodos seguidos para determinar a cuantificación da operación.
- c) Beneficio ou perda que a operación orixinase no grupo e descrición das funcións e riscos asumidos por cada parte vinculada respecto da operación.
- d) Importe dos saldos pendentes, tanto activos como pasivos, os seus prazos e condicións, natureza da contraprestación establecida para a súa liquidación, agrupando os activos e pasivos por tipo de instrumento financeiro (coa estrutura que aparece no balance consolidado) e garantías outorgadas ou recibidas.
- e) Correccións valorativas por débedas de dubidoso cobramento relacionadas cos saldos pendentes anteriores.
- f) Gastos recoñecidos no exercicio como consecuencia de débedas incobrables ou de dubidoso cobramento de partes vinculadas.

3. En todo caso, deberase informar dos seguintes tipos de operacións con partes vinculadas, sempre que os seus efectos non se eliminasen durante o proceso de consolidación:

- a) Ventas e compras de activos correntes e non correntes.
- b) Prestación e recepción de servizos.
- c) Contratos de arrendamento financeiro.
- d) Transferencias de investigación e desenvolvemento.
- e) Acordos sobre licenzas.
- f) Acordos de financiamento, incluíndo préstamos e achegas de capital, xa sexan en efectivo ou en especie.

Nas operacións de adquisición e alleamento de instrumentos de patrimonio, especificarase o número, valor nominal, prezo medio e o seu resultado, especificando o destino final previsto no caso de adquisición.

- g) Xuros aboados e cargados; así como aqueles devengados pero non pagados ou cobrados.
- h) Dividendos e outros beneficios distribuídos.
- i) Garantías e avais.
- j) Remuneracións e indemnizacións.
- k) Achegas a plans de pensións e seguros de vida.
- l) Prestacións que se compensarán con instrumentos financeiros propios.
- m) Compromisos en firme por opcións de compra ou de venda ou outros instrumentos que poidan implicar unha transmisión de recursos ou de obrigacións entre o grupo e a parte vinculada.
- n) Acordo de repartición de custos en relación coa produción de bens e servizos que serán utilizados por varias partes vinculadas.
- o) Acordos de xestión de tesouraría, e
- p) Acordos de condonación de débedas e prescrición destas.

4. A información anterior poderase presentar de forma agregada cando se refira a partidas de natureza similar. En todo caso, facilitarase información de carácter individualizado sobre as operacións vinculadas que fosen significativas pola súa contía ou relevantes para unha adecuada comprensión das contas anuais consolidadas.

5. Non será necesario informar no caso de operacións que, pertencendo ao tráfico ordinario, se efectúen en condicións normais de mercado, sexan de escasa importancia

cuantitativa e carezan de relevancia para expresar a imaxe fiel do patrimonio, da situación financeira e dos resultados do grupo.

6. Non obstante, en todo caso deberase informar sobre o importe dos soldos, axudas de custo e remuneracións de calquera clase xerados no curso do exercicio polo persoal de alta dirección e os membros dos órganos de administración da sociedade dominante, calquera que sexa a súa causa, así como das obrigas contraídas en materia de pensións ou de pagamento de primas de seguros de vida respecto dos membros antigos e actuais do órgano de administración e persoal de alta dirección.

Así mesmo, incluírase información sobre indemnizacións por cesamento e pagamentos baseados en instrumentos de patrimonio. Cando os membros dos órganos de administración sexan persoas xurídicas, os requirimentos anteriores referiranse ás persoas físicas que os representen. Estas informacións poderanse dar de forma global por concepto retributivo, recollendo separadamente os correspondentes ao persoal de alta dirección dos relativos aos membros do órgano de administración.

Tamén se deberá informar sobre o importe dos anticipos e créditos concedidos ao persoal de alta dirección e aos membros dos órganos de administración da sociedade dominante, por calquera sociedade do grupo, con indicación do tipo de xuro, as súas características esenciais e os importes eventualmente devoltos, así como as obrigas asumidas por conta deles a título de garantía. Cando os membros do órgano de administración sexan persoas xurídicas, os requirimentos anteriores referiranse ás persoas físicas que os representen. Estas informacións poderanse dar de forma global por cada categoría, recollendo separadamente os correspondentes ao persoal de alta dirección dos relativos aos membros do órgano de administración.

Igualmente se indicarán os anticipos e créditos concedidos ao persoal de alta dirección e aos membros dos órganos de administración da sociedade dominante polas sociedades multigrupo e asociadas.

7. Para as empresas que se organicen baixo a forma xurídica de sociedade anónima, deberase especificar a participación dos administradores da sociedade dominante no capital doutra sociedade co mesmo, análogo ou complementario xénero de actividade ao que constituía o obxecto social, así como os cargos ou as funcións que nela exerzan, así como a realización por conta propia ou allea, do mesmo, análogo ou complementario xénero de actividade do que constituía o obxecto social da sociedade dominante.

29. Outra información

Incluírase información sobre:

1. O número medio de persoas empregadas no curso do exercicio polas sociedades incluídas por integración global na consolidación, distribuído por categorías. A distribución por sexos ao termo do exercicio do persoal das sociedades incluídas por integración global na consolidación, desagregado nun número suficiente de categorías e niveis, entre os que figurarán o de altos directivos e o de conselleiros. Así mesmo, indícarase por separado o número medio de persoas empregadas no curso do exercicio polas sociedades multigrupo ás cales se aplique o método de integración proporcional.

2. Número medio de persoas empregadas no curso do exercicio polas sociedades comprendidas na consolidación, con discapacidade maior ou igual do 33% (ou cualificación equivalente local), indicando as categorías a que pertencen. Indícarase por separado o número medio de persoas empregadas no curso do exercicio polas sociedades multigrupo ás cales se aplique o método de integración proporcional.

3. Os gastos de persoal referidos ao exercicio, se non foron mencionados separadamente na conta de perdas e ganancias consolidada.

4. O importe desagregado por conceptos dos honorarios por auditoría de contas e outros servizos prestados polos auditores das contas consolidadas e individuais das sociedades incluídas na consolidación; en particular, detallarase o total dos honorarios cargados por outros servizos de verificación así como o total dos honorarios cargados por servizos de asesoramento fiscal. A mesma desagregación de información darase dos

honorarios correspondentes a calquera empresa do mesmo grupo a que pertencese o auditor de contas, ou a calquera outra empresa coa cal o auditor estea vinculado por control, propiedade común ou xestión.

5. A natureza e o propósito de negocio dos acordos que non figuren en balance consolidado e sobre os cales non se incorporase información noutra nota da memoria, así como o seu posible impacto financeiro, sempre que esta información sexa significativa e de axuda para a determinación da situación financeira das sociedades incluídas na consolidación consideradas no seu conxunto.

30. Información segmentada

Incluirase información sobre:

- Criterios de asignación e imputación utilizados para determinar e ofrecer a información de cada un dos segmentos.
- Criterio seguido para fixar os prezos de transferencia intersegmentos.
- Ventas realizadas por áreas xeográficas, desagregando como mínimo as efectuadas polo grupo en España, na Unión Europea e no resto do mundo.
- Desagregación de vendas a clientes aos cales se lles facturasen no exercicio importes iguais ou superiores ao 10 por cento do importe neto da cifra de negocios a clientes externos.

Farase constar a seguinte información contendo a desagregación e conciliación cos totais correspondentes, de:

- a) Os importes das vendas a clientes externos, intersegmentos, os aprovisionamentos, os gastos de persoal, a amortización do inmovilizado, así como as perdas por deterioracións e variacións de provisións, distinguindo as que afectan as partidas correntes e as non correntes, e os resultados de explotación. Na medida que sexan utilizadas polo consello de administración para analizar a xestión do segmento, tamén se incluírán as desagregacións dos ingresos e gastos financeiros.
- b) Os resultados das operacións interrompidas e o resultado antes de impostos.
- c) Os activos e os pasivos utilizados polo segmento.
- d) Os fluxos netos de efectivo procedentes das actividades de operación, os fluxos netos das actividades de investimento e os fluxos netos das actividades de financiamento.
- e) A cifra de investimentos en activos inmovilizados, incluíndo tanto os intanxibles, materiais, os investimentos inmobiliarios e os investimentos financeiros.

Esta información reflectirase por segmentos no cadro recollido a continuación.

ESTADOS FINANCIEROS SEGMENTADOS

Conceptos	Segmentos					TOTAL
	1	2	3	...	N	
Importe neto da cifra de negocios						
– Clientes externos						
– Intersegmentos						
Aprovisionamentos						
Gastos de persoal						
Amortización do inmovilizado						
Perdas, deterioracións e variación de provisións						
– Correntes						
– Non correntes						
RESULTADO DA EXPLOTACIÓN						
Ingresos financeiros						
Gastos financeiros						
RESULTADO DE OPERACIÓN INTERROMPIDAS						
RESULTADO ANTES DE IMPOSTOS						
Activos do segmento						
Pasivos do segmento						
Fluxos netos de efectivo das actividades de						
– Operación						
– Investimento						
– Financiamento						
Adquisicións de activos non correntes no exercicio						