

Manual tècnic comptable

de cooperatives
d'habitatge en cessió d'ús

Impulsa:



Promou:



Finança:



ÍNDEX

1. <i>Immobilitzat material i inversions immobiliàries</i>	4
1.1. Consideracions generals.....	4
1.2. Criteris de valoració i normes aplicables	8
1.3. Registre y valoració inicial.....	11
1.4. Valoració posterior d'immobilitzats materials.....	21

L'objecte d'aquest manual és analitzar la consideració comptable, qualificació i normes de registre i valoració de les construccions i terrenys que les cooperatives d'habitatge en cessió d'ús han de comptabilitzar en funció de la forma d'adquisició,

1. Compra.
2. Construcció.
3. Actius reversibles, concessió de drets de superfície a canvi d'una construcció futura.

El primer anàlisi que s'ha de d'efectuar des de la perspectiva comptable és la classificació a nivell de grup de partides de l'actiu en funció de la realitat material i del destí previsible que tinguin els bens immobles de les cooperatives d'habitatge en cessió d'ús.

Per definició aquest tipus de bens, les construccions i els terrenys han de formar part de l'immobilitzat material o de les inversions immobiliàries i que a continuació s'analitza.

1. Immobilitzat material i inversions immobiliàries

- a) Immobilitzacions materials, que són aquells elements patrimonials de l'actiu, tangibles, destinats a servir de forma duradora a les activitats de l'empresa. Estan representats per bens, mobles o immobles, excepte els que hagin de tenir una altra classificació (en particular, les inversions immobiliàries), les immobilitzacions materials en curs i les bestretes a compte lliurades a proveïdors d'aquests immobilitzats.
- b) Inversions immobiliàries, integrades per aquells actius no corrents que siguin immobles i que es posseeixin per obtenir ingressos per arrendaments, plusvàlues mitjançant la seva alienació, en aquest darrer cas sempre que estiguin fora del curs ordinari de les seves operacions, o ambdues.
- c) Immobilitzacions intangibles, que són actius no monetaris sense aparença física.

Tots es classifiquen dins del Grup 2 del PGC, actiu no corrent. El PGC, atenent el moment i la manera com aquests generen fluxos d'efectiu, distingeix entre els següents actius tangibles o materials:

- Immobilitzat material (subgrup 21 i 23).
- Inversions immobiliàries (subgrup 22).
- Actius no corrents mantinguts per a la venda (compte 580 que existeix només al PGC): immobilitzats que compleixin les condicions del PGC NRV 7a

1.1. CONSIDERACIONS GENERALS

1.1.1	Concepte y característiques
1.1.2	Composició

1.1.1. CONCEPTE Y CARACTERÍSTIQUES

La definició dels actius tangibles varia en funció del tipus:

- immobilitzat material
- inversions immobiliàries; i
- actius no corrents mantinguts per a la venda.

Així mateix, s'analitzaran les diferències entre cadascun dels esmentats tipus d'actius tangibles.

1.1.1.1. Immobilitzat material

(PGC NRV 2ª y 3ª; PGC PYMES NRV 2ª y 3ª; ICAC Resol 1-3-13)

Es tracta de l'immobilitzat tècnic tangible, és a dir, del conjunt d'actius no corrents d'estructura corpòria, que l'empresa utilitza en el procés productiu o per a fins administratius, i que es destinen a servir al si de l'empresa més enllà d'un exercici econòmic, de manera que aquest tipus d'element patrimonial serà recuperat a través del cicle normal d'exploració de l'empresa.

També s'inclouen a l'immobilitzat les bestretes lliurades a proveïdors i subministradors d'elements d'immobilitzat material en concepte de bestretes de treballs o subministres futurs.

1.1.1.2. Inversions immobiliàries

(PGC NRV 4ª; PGC PYMES NRV 4ª; ICAC Resol 1-3-13 norma 5ª)

Es tracta dels actius no corrents que siguin immobles i que l'empresa posseeix per obtenir rendes, plusvàlues mitjançant venda.

Aquestes inversions immobiliàries generen els fluxos monetaris a través de les rendes periòdiques i també a través de les plusvàlues obtingudes amb la venda dels actius esmentats, sempre que l'empresa no exerceixi, ni tan sols parcialment, l'activitat immobiliària i, per tant, no s'identifiquin aquests actius com a existències.

A les empreses no immobiliàries és difícil identificar un cicle normal d'exploració, i la tinença d'un immoble amb l'objectiu d'obtenir guanys a llarg termini, per variacions en el valor raonable, porta a la seva qualificació com a inversió immobiliària (ICAC consulta núm 1, BOICAC núm 96).

1.1.1.3. Actius no corrents mantinguts per a la venda

Es defineixen com aquells actius, en origen no corrents, la recuperació dels quals s'espera obtenir fonamentalment a través de la venda, en lloc de pel seu ús continuat, inclosos els que formin part d'una operació interrompuda que s'hagi classificat com a mantinguda per a la venda.

S'exigeix el compliment de determinats requisits per procedir a aquesta qualificació.

Aquesta categoria d'actius no es contempla per a les PIMES, sinó que aquests continuaran lluint dins la categoria que correspongui a la naturalesa de l'actiu no corrent.

Tot i la seva denominació, s'inclouen en el balanç al primer epígraf dins dels actius corrents, atès que es tracta d'actius la realització dels quals s'espera que es produeixi a curt termini i presenten la particularitat lògica de no poder amortitzar-se, ja que han perdut la qualificació d'immobilitzat de l'empresa i per tant es poden dir que son existències.

El flux monetari en aquest tipus d'actius s'obtindrà amb la venda.

1.1.1.4. Conclusió

Les diferències entre cadascun dels tres tipus d'actius tangibles són evidents; destaca l'origen dels fluxos monetaris a cadascun d'ells:

- a través del procés productiu, per al cas de l'immobilitzat material;
- rendiment periòdic o venda, per a les inversions immobiliàries; i
- la venda, en el cas dels actius catalogats com a no corrents mantinguts per a la venda.

En aquesta secció s'estudien els immobilitzats materials, si bé tot allò que en aquest sentit es reculli és extrapolable per al cas de les inversions immobiliàries (PGC NRV 4a ; PGC PIMES NRV 4a ; ICAC Resol 1-3-13 norma 5a).

En el sentit de tot el que s'ha exposat, el més rellevant per a la qualificació dels bens a la comptabilitat d'una cooperativa d'habitatge en cessió d'ús és el destí previsible que en tindrà independentment de la forma en que s'adquireixi la propietat (compra, construcció, dret de superfície, etc.)

Es qualificaria i comptabilitzaria com a immobilitzat material si es construís un immoble amb l'objectiu que fos la seu social de la cooperativa o es tingues una oficina de gestió administrativa, és a dir que l'immoble estigues destinat a formar part del procés productiu de bens o serveis de les activitats.

Es qualificaria d'inversió immobiliària en el cas d'immobles que es destinessin al lloguer o a la cessió d'ús i que per tant generin rendes periòdiques.

Per últim es qualificaria d'actiu no corrent mantingut per a la venda en cas que la cooperativa construís o comprés immobles amb l'objectiu d'adjudicar-los als seus socis en comptes de destinar-los a la cessió d'ús i que dels que s'aplicarien les normes de la producció d'existències i d'actius no corrents mantinguts per a la venda.

A partir d'aquesta conclusió i primera qualificació dels bens en funció del seu destí previsible s'analitzaran les normes de valoració inicial i posterior, registre, baixa i normes particulars en funció de cada qualificació i per tant donada la particularitat de les cooperatives d'habitatge en cessió d'ús aquest estudi no abastarà les normes comptables aplicables a les cooperatives d'habitatge que tinguin per objectiu l'adjudicació dels immobles als seus socis i els immobles es qualifiquin d'actius no corrents mantinguts per a la venda o existències.

1.1.2. COMPOSICIÓ DE L'IMMOBILITZAT MATERIAL I LES INVERSIONS IMMOBILIÀRIES.

1.1.2.1 Immobilitzat material

A la composició de l'immobilitzat s'hi inclouen dos elements patrimonials d'entre d'altres:

- Inversions en terrenys i béns naturals (PGC compte 220).

Es tracta de solars de naturalesa urbana, finques rústiques, altres terrenys no urbans, mines i pedreres.

- Inversions en construccions (PGC compte 221).

Es tracta d'edificacions en general, sigui quina sigui la destinació dins l'activitat productiva de l'empresa. No s'inclouen dins aquesta rúbrica els diferents elements que estan ubicats a les edificacions, com ara els ascensors, calderes, etc. doncs la seva vida útil és força diferent a la de les construccions.

Els terrenys i les edificacions es comptabilitzen sempre per separat perquè són actius diferents, encara que hagin estat adquirits de manera conjunta.

1.1.2.2 Inversions immobiliàries

A les inversions immobilitzaries s'hi inclouen dos elements patrimonials:

- Inversions en terrenys i béns naturals (PGC compte 220).
- Inversions en construccions (PGC compte 221).

1.1.2.3 Conclusions

Quant al reconeixement comptable de l'immobilitzat material i de les inversions immobiliàries, cal assenyalar que s'ha d'efectuar quan aquests compleixin amb els requisits exigits al Marc Conceptual del PGC perquè un actiu sigui catalogat com a tal i sigui procedent el seu registre.

Quan en el moment d'incorporació d'un terreny o edificació al patrimoni no estigui determinat el seu ús futur, es qualificarà com a inversió immobiliària. També es qualificaran com a tals els immobles en procés de construcció o millora per al seu ús futur com a inversions immobiliàries (ICAC Resol 1-3-13norma 5a.1.2).

Sobre la classificació d'un immoble destinat al lloguer o la cessió d'ús per part d'una empresa que té entre les seves activitats principals el lloguer d'immobles, es classificarà, d'acord amb el PGC NECA 6a.5, com a inversió immobiliària, ja que es compleix que:

- és un actiu no corrent de naturalesa immobiliària;
- es manté per generar plusvàlues o rendes i no per a la producció o subministrament de béns i serveis diferents del lloguer;
- no es destina a la venda d'immobles en el curs ordinari de les seves operacions (ICAC consulta núm 9,BOICAC núm 74).

Respecte a la correcta qualificació comptable a atorgar a les parcel·les resultants del projecte de reparcel·lació de la zona, depèn de la destinació que es doni a aquestes.

És a dir, la classificació com a actiu corrent (i dins aquest, immobilitzat material o inversió immobiliària) o com a existències en el cas d'actius no corrents mantinguts per a la venda, ve determinat per la funció que compleixin en relació amb la seva participació en el procés productiu.

A aquest aspecte, s'ha de considerar el criteri inclòs a ICAC consulta núm 3, BOICAC núm 52 analitzant la utilització del bé en termes quantitius i qualitius, de manera que la classificació del mateix no varia per una utilització irrellevant respecte a la utilitat del propi bé (ICAC consulta núm 2, BOICAC núm 77).

Sobre el tractament comptable d'immobles destinats al arrendament amb opció de compra per part d'una empresa que té per objecte social la promoció i gestió d'immobles, si s'ha produït la transferència substancial de riscos i beneficis inherents a la propietat, l'arrendador ha de comptabilitzar un crèdit i el resultat de l'operació en sintonia amb el que disposa sobre la baixa de l'immobilitzat material (PGCNRV 2a.3), o si és el cas com a venda d'existències si es considera una operació del trànsit comercial.

En cas contrari, si no s'ha produït la transferència, ha de registrar els habitatges com a immobilitzat, en aquest cas com a inversions immobiliàries conforme a l'ICAC consulta núm. 9, BOICAC núm. 74 (ICAC consulta núm. 5, BOICAC núm. 78).

En el cas d'immobles d'ús mixt, que es destinen tant a la generació de plusvàlues o rendes com a la producció o subministrament de béns o serveis, es qualifiquen de forma separada

els diferents components com a inversió immobiliària i immobilitzat material sempre que puguin ser venuts de manera separada.

En cas contrari, es qualifica com a immobilitzat material, excepte si només s'utilitza una porció insignificant del mateix per a la producció o subministrament de béns o serveis o per a fins administratius, cas en què se qualifica com a inversió immobiliària (ICAC Resol 1-3-13 norma 5a. 1.3).

Així, per exemple, un edifici dedicat part a seu social i part a arrendament o a la cessió d'ús, es classifica en una part com a immobilitzat material (seu social) i l'altra part com a inversió immobiliària.

Els immobles arrendats o en cessió d'ús en què es presten serveis complementaris es qualifiquen com (ICAC Resol 1-3-13 norma 5^a.1.4):

- inversions immobiliàries, quan aquests serveis són de caràcter poc significatiu (per exemple, servei de neteja de les zones comunes);
- immobilitzats materials, quan aquests serveis són de caràcter significatiu (per exemple, un hotel).

1.2. CRITERIS DE VALORACIÓ I NORMES APLICABLES

1.2.1. CRITERIS DE VALORACIÓ

(PGC MC aptdo.6º; PGC PYMES MC aptdo.6º)

A la valoració de les diferents partides que componen tant l'immobilitzat material com les inversions immobiliàries, s'han de tenir en consideració els criteris següents:

a) Cost històric o cost. Tant els immobilitzats materials com les inversions immobiliàries s'han de valorar, en un moment inicial, pel preu d'adquisició, en cas que es tracti d'una adquisició a tercers (adquisició a títol oneros), o pel cost de producció, en el cas de fabricació pròpia. Aquest valor, en el moment inicial, ha de correspondre en certa mesura al seu valor raonable.

En les operacions entre empreses del grup, si el preu acordat diferís de manera significativa del valor raonable, el necessari reflex de la imatge fidel comporta el registre de l'immobilitzat pel seu valor raonable, i s'ha de registrar la diferència atenent la realitat econòmica de l'operació (PGCNRV 21a).

En les operacions entre tercers independents, es presumeix que el preu d'adquisició respon de forma aproximada al seu valor raonable, sens perjudici que si es posés de manifest una diferència notable s'hauria d'indagar igualment el fons econòmic de l'operació per procedir-ne el reflex comptable adequat.

En cas d'adquisició amb lliurament d'un altre bé, quan es compleixin les circumstàncies per a la qualificació de l'operació com a comercial, el cost es materialitza en el valor raonable de les contraprestacions compromeses derivades de l'adquisició.

Si la permuta s'hauria de qualificar com a no comercial, el nou element es comptabilitza pel valor comptable del lliurat, ja que des d'un punt de vista econòmic es produeix un manteniment de la situació prèvia a la permuta (PGC NRV 2a; PGC PIMES NRV 2a).

b) Valor raonable. En el cas d'adquisició d'immobilitzats mitjançant donació o llegat, en els rebuts en aportacions de capital no dineràries, i també en els rebuts en combinacions de negocis, els immobilitzats materials i les inversions immobiliàries s'han de valorar pel valor raonable.

c) Valor en ús. Al tancament de l'exercici econòmic l'empresa ha de valorar els seus immobilitzats pel menor import entre el seu valor comptable i el seu import recuperable, sent aquest últim el més gran entre el valor en ús i el valor raonable net (valor raonable - costos de venda).

d) Cost amortitzat. Si el període de posada en condicions de funcionament d'aquest tipus d'actius és superior als dotze mesos, de cara a comptabilitzar les càrregues financeres com a major valor de l'immobilitzat, es té en consideració, quan calgui, la valoració dels passius financers associats pel cost amortitzat.

e) Costos de venda. Són els costos en què l'empresa incorre en el moment de venda d'aquests actius, com ara comissions de venda i despeses legals necessàries per transferir la propietat. Se n'exclouen les despeses financeres i els impostos sobre beneficis.

f) Costos de transacció atribuïbles a un actiu o passiu financer, que l'empresa hagi de suportar el moment d'assumpció d'un passiu que pugui finançar la compra d'aquests immobilitzats, i que, amb caràcter general, ajusten el valor inicial del passiu.

g) Valor comptable o en llibres. En el balanç de situació de l'empresa, l'immobilitzat figura referit pel seu import net, és a dir, deduïdes les amortitzacions corresponents i també les possibles correccions valoratives per deteriorament de valor, si n'hi hagués.

h) Valor residual. L'empresa ha de considerar aquest import com a menor base d'amortització dels immobilitzats materials i de les inversions immobiliàries.

1.2.2. NORMES APLICABLES

Les NRV aplicables a l'immobilitzat material són el PGC NRV 2a i 3a i PGC PIMES NRV 2a i 3a. En tots dos plans, la primera es refereix a les normes generals i la segona a les normes particulars. Pel que fa a les inversions immobiliàries, les normes aplicables es contenen al PGC NRV 4a i PGC PIMES NRV 4a, les quals remetent als criteris establerts per a l'immobilitzat material. Les normes de registre i valoració de l'immobilitzat material i de les inversions immobiliàries han estat desenvolupades per l'ICAC Resol 1-3-13.

Així mateix, cal tenir en compte les normes que s'indiquen tot seguit:

a) Pel que fa als **arrendaments** i operacions de naturalesa similar, que aborden tant els arrendaments operatius com a financers i tant des de l'òptica de l'arrendador com de l'arrendatari: PGC NRV 8a i PGC PIMES NRV 7a.

b) Pel que fa als **actius financers** per la possible venda a crèdit dels immobilitzats materials o de les inversions immobiliàries: PGC NRV 9a.2 i PGC PIMES NRV 8a.

- c) Pel que fa als **passius financers** que puguin sorgir per la compra a crèdit d'aquest tipus d'actius: PGC NRV 9a.3 i PGC PIMES NRV 9a.
- d) En relació amb la **valoració inicial** i posterior de les transaccions en moneda estrangera, tenint en compte que els immobilitzats materials i les inversions immobiliàries es consideren a aquests efectes com a partides no monetàries: PGC NRV 11a i PGC PIMES NRV 13a.
- e) En relació amb la **valoració dels immobilitzats** i les inversions immobiliàries quan l'impost sobre el valor afegit, l'impost general indirecte canari i altres impostos indirectes siguin no deduïbles, en formar part del preu d'adquisició, i en els supòsits d'autoconsum intern: PGC NRV 12a i PGC PIMES NRV 14a.
- f) En relació amb les **possibles diferències** que poguessin sorgir entre els valors comptables i els fiscals de les diferents partides que componen tant els actius materials com les inversions immobiliàries en l'impost sobre beneficis, que donen lloc a actius per diferències temporàries deduïbles o passius per diferències temporàries imposables: PGC NRV 13a i PGC PIMES NRV 15a.
- g) En relació amb **els ingressos per vendes i prestació de serveis**, en particular, en relació amb les condicions exigides per a la comptabilització dels ingressos per vendes de béns: PGC NRV 14a i PGC PIMES NRV 16a.
- h) En relació amb la **comptabilització de les provisions i contingències**, sobretot pel que fa a la provisió que, per desmantellament o qualsevol altra circumstància, pogués aflorar en relació amb els actius que s'estan tractant: PGC NRV 15a i PGC PIMES NRV 17a.
- i) En els casos en què es rep l'immobilitzat en una operació d'instruments de patrimoni net (aportació no dinerària): PGC NRV 17a.
- j) Per als casos en què l'empresa rebí en concepte de donacions i/o llegats un immobilitzat material o una inversió immobiliària, i també quan rebí algun import en efectiu via subvenció per adquirir o produir immobilitzats materials o inversions immobiliàries: PGC NRV 18a PGC PIMES NRV 18a.
- k) En relació amb **les incorporacions al patrimoni** en una combinació de negocis: PGC NRV 19a.
- l) En relació amb **els negocis conjunts**, per al registre en el partícip dels actius i altres elements patrimonials de les explotacions i actius controlats de forma conjunta: PGC NRV 20a i PGC PIMES NRV 19a.
- m) En relació amb **les operacions entre empreses del grup**: PGC NRV 21a i PGC PIMES NRV 20a.
- n) En el cas que es modifiqui, per qualsevol raó derivada de nous fets, de més experiència o d'informació addicional, la vida útil d'aquests actius, el mètode d'amortització o el valor residual, considerant-se en tots els casos exposats com un canvi d'estimació, o quan es detecti qualsevol error: PGC NRV 22a i PGC PIMES NRV 21a.
- o) En relació amb els fets posteriors al tancament de l'exercici que poguessin esdevenir relacionats amb aquests actius: PGC NRV 23a i PGC PIMES NRV 22a.

1.3. REGISTRE Y VALORACIÓ INICIAL

- 1.3.1. Registre inicial
- 1.3.2. Adquisició a tercers
- 1.3.3. Fabricació pròpia
- 1.3.4. Qüestions comuns en l'adquisició a tercers y fabricació pròpia
- 1.3.5. Adquisició a títol gratuït. Subvencions, llegats y donacions
- 1.3.6. Operacions de permuta

Per a la valoració de l'immobilitzat material i de les inversions immobiliàries (a continuació es fa referència a ambdós conceptes sota el terme d'immobilitzat o immobilitzat material), es pot distingir:

- a) Valoració inicial: els béns compresos a l'immobilitzat material es valoren pel seu cost, ja sigui aquest el preu d'adquisició o cost de producció.
- b) Valoració posterior: amb posterioritat al reconeixement inicial, els elements de l'immobilitzat material es valoren pel preu d'adquisició o cost de producció menys l'amortització acumulada i, si s'escau, l'import acumulat de les correccions valoratives per deteriorament reconegudes

L'origen, o el que és el mateix, la procedència de l'immobilitzat material és allò que en determina, d'alguna manera, la valoració. Cal distingir entre:

- 1. Adquisició a tercers a títol oneros. L'empresa opta per comprar fora de l'empresa l'immobilitzat material.
- 2. Construcció pròpia. L'empresa decideix fabricar, amb els seus propis mitjans humans i materials, l'immobilitzat material.
- 3. Adquisició mitjançant subvenció a títol gratuït (donació).
- 4. Permuta (total o parcial). L'empresa adquireix un material immobilitzat a canvi d'un altre, sense cap altra contraprestació, en el cas de la permuta total, o quan l'empresa adquireix un actiu a canvi d'un altre com a part del preu. A efectes del PGC, s'entén que un element de l'immobilitzat material s'adquireix per permuta quan es rep a canvi del lliurament d'actius no monetaris o d'una combinació d'aquests amb actius monetaris.

1.3.1. REGISTRE INICIAL

Sobre el moment en què cal registrar un immobilitzat material, resulta molt interessant el contingut d'una consulta de l'ICAC relatiu al tractament comptable de la venda d'un immoble sotmès a determinades condicions entre les quals destaca la condició suspensiva de la transmissió fins al pagament total del preu acordat.

En aquest sentit, es reitera la doctrina administrativa de l'ICAC de la necessitat de transmissió de riscos i beneficis perquè sigui procedent donar d'alta l'actiu per part de l'adquirent i de baixa per part del transmissor. Les característiques que conformen el nucli d'aquest requisit són (contingudes en la definició d'actiu del MC):

- control, inherent a l'ús o aprofitament de l'element al llarg de la vida econòmica, així com a la facultat de disposició;
- recuperació, consubstancial amb la projecció econòmica futura i generació de beneficis.

En definitiva, l'existència d'una condició suspensiva o resolutòria no porta a negar la transmissió comptable, havent d'analitzar-se en cada cas la "potència resolutòria". En el cas plantejat a la consulta, en la mesura que l'única possibilitat que el transmissor recuperi els drets inherents a la propietat és l'incompliment de pagament per part del comprador, es conclou que l'adquirent ha assumit de manera substancial els riscos i beneficis de l'immoble, configurant-se la condició incorporada al contracte, des d'una perspectiva econòmica racional, com un element accessori amb l'objectiu de garantir el cobrament total del preu ajornat.

1.3.2. VALORACIÓ INICIAL DE L'IMMOBILITZAT MATERIAL EN EL CAS D'ADQUISICIÓ A TERCERS

En el cas d'adquisició a tercers, l'immobilitzat material es valora inicialment al preu d'adquisició, el qual està integrat pels factors següents:

a) L'import total facturat pel venedor de l'actiu, després de deduir qualsevol descompte o rebaixa al preu. Els aranzels d'importació i els impostos indirectes no recuperables directament de la hisenda pública que graven l'adquisició de l'actiu també formen part del preu d'adquisició d'aquest actiu.

b) Totes les despeses addicionals i directament relacionades amb la compra de l'actiu que es produeixin fins a la posada en condicions de funcionament, incloses les relatives a la ubicació al lloc i qualsevol altra condició necessària perquè aquest actiu pugui operar de la forma prevista; entre d'altres, despeses d'esplanació i enderrocament, transport, assegurances, instal·lació, muntatge i altres de similars. Els costos associats amb les activitats de planificació, encara que són necessaris per a la gestió correcta de l'organització, no són necessaris per a l'adquisició de l'actiu. Així, per exemple, els costos relacionats amb la selecció de dissenys, la identificació de localitzacions i els seus requeriments associats, les activitats de geomàrqueting o els costos d'activitats publicitàries i de promoció no són necessaris per a la construcció de l'actiu i no han de ser capitalitzats.

c) L'estimació inicial del valor actual de les obligacions assumides per l'empresa per desmantellament o retirada de l'actiu, així com per la rehabilitació de l'emplaçament, sempre que aquestes obligacions provoquin, a l'empara del PGC, la comptabilització d'una provisió, és a dir, siguin obligacions actuals.

d) Quan el període de temps fins que l'actiu estigui en condicions de funcionament sigui superior a un any, s'inclouen amb caràcter obligatori, dins del preu d'adquisició, les càrregues financeres que s'hagin meritades fins a aquesta data, tant si es tracta de càrregues financeres afectes a finançament específic com si es tracta de despeses financeres associades a finançament genèric i que siguin atribuïbles a l'adquisició, fabricació o construcció.

e) En el cas de les construccions, les taxes inherents a la construcció i els honoraris facultatius del projecte i la direcció d'obra formen part del preu d'adquisició o cost de producció.

S'han de valorar per separat el valor del terreny i el dels edificis i altres construccions.

En definitiva l'adquisició a un tercer d'un immoble, és a dir la compra d'una edificació nova o usada ja sigui a un promotor o a una altra persona no vinculada s'ha de registrar pel seu preu de transacció més el cost de totes les despeses incorregudes, fins i tot les financeres si la seva posada en funcionament, seria el cas de compra d'edificacions sobre planells amb un cost financer, sumat també amb l'estimació de la previsió de les grans reparacions que ha de fer l'entitat per mantenir l'actiu en bon estat.

1.3.2.1. Provisions por desmantellament, restauració, y obligacions similars

[\(ICAC Resol 1-3-13 norma 1a.2\)](#)

Pel que fa al funcionament de la provisió per desmantellament, restauració i obligacions similars s'assenyala explícitament:

a) El valor actual de l'estimació inicial de les obligacions actuals que s'han de registrar com a provisions per desmantellament, restauració, etc. constitueix més valor de l'actiu i lògicament forma part de la base d'amortització.

b) Tenint en compte que la provisió que es constitueixi suposa sovint una obligació a llarg termini, és preceptiu, igual que passa amb la resta de provisions i dels passius, la seva actualització. Davant d'aquestes circumstàncies, la reversió periòdica del procés de descompte de la provisió esmentada es reconeix com una despesa financera a mesura que es produeixi. A aquest efecte s'utilitza el compte 660. «Despeses financeres per actualització de provisions».

c) Els canvis en l'estimació dels costos per desmantellament que es puguin produir, per la seva banda, es consideren més gran o, si cal, un valor més baix de l'actiu i, per tant, suposen una variació en les quotes futures d'amortització de l'actiu. Aquests canvis poden estar motivats per modificacions al calendari o import dels fluxos d'efectiu estimats per cancel·lar l'obligació o per variacions en el tipus de descompte emprat.

En el aquest cas la provisió de grans despeses futures que incideix en l'adquisició d'immobles és la de les grans reparacions i manteniment de l'edificació en aquest cas serien estarien vinculades a les inspeccions tècniques d'edificacions que s'han de portar a terme en el termini de 50 anys posterior a la construcció i un cop passada aquesta primera inspecció s'ha d'efectuar cada 10 anys. En aquest sentit cal dir que és molt difícil estimar quin serà el cost de les grans despeses rellevants que puguin donar lloc a un augment de valor de l'actiu i la comptabilització d'una provisió. Davant la incertesa de la valoració de les futures grans despeses inherents a l'immoble és raonable no aplicar cap provisió per desmantellament, restauració o similars i que quan es donin aquestes despeses i no tinguin la consideració de despesa corrent, activar-les per tal de d'acomodar el valor de l'immoble a la realitat.

1.3.2.2. Capitalització de carregues financeres

[\(ICAC Resol 14-4-15 norma 9ª\)](#)

Constitueixen despeses financeres les meritades per la utilització de fonts alienes de finançament, tant específica com genèrica, com interessos i comissions, les diferències de canvi procedents de préstecs en moneda estrangera en la mesura en que es considerin un ajust al tipus d'interès de l'operació, així com, si escau, l'impacte de l'instrument de cobertura.

La capitalització de despeses financeres és obligatòria quan l'immobilitzat en curs necessiti un període superior a l'any per estar en condicions d'ús, sense tenir en compte les interrupcions, i les despeses financeres s'hagin meritat abans de la posada en condicions de funcionament.

L'inici de la capitalització té lloc quan s'estiguin duent a terme les activitats necessàries per preparar l'immobilitzat per a l'ús a què està destinat o per vendre'l. Així, no és possible activar les càrregues financeres de, per exemple, un préstec sol·licitat i cancel·lat abans de l'inici de les obres de l'actiu. Queden fora d'aquestes activitats la mera tinença de l'actiu quan no és objecte de cap producció o desenvolupament que impliqui un canvi en la seva condició. Per contra, es consideren activitats necessàries els treballs tècnics i administratius rellevants previs al començament de la construcció en sentit estricte, com les activitats necessàries per a l'obtenció dels permisos previs al començament de la construcció.

L'operació d'activació de les càrregues financeres se suspèn quan s'interrompin les activitats relacionades amb la fabricació o construcció del bé, llevat que el cessament de les activitats estigui imposat per restriccions inherents a la fabricació o construcció, i finalitza quan s'hagin completat totes les activitats necessàries per al seu ús, cosa que passa normalment quan s'hagi completat la construcció física, encara que encara s'hagin de dur a terme treballs administratius o modificacions menors.

Quan un actiu estigui compost per parts susceptibles d'utilització per separat, cessa la capitalització de les despeses financeres en moments diferents per a cada part d'aquest actiu. En el cas de terrenys, la capitalització de les despeses financeres no cessa quan aquestes quedin disponibles per realitzar la construcció, llevat que es produeixi una interrupció de les actuacions necessàries.

L'activació de despeses financeres es reflecteix al resultat financer. Aquest criteri s'ha d'entendre aplicable tant a l'immobilitzat com a les existències. A aquests efectes, es crea una partida al marge financer, amb la denominació «Incorporació a l'actiu de despeses financeres» (ICAC Resol 14-4-15 norma 9a.8; ICAC consulta núm 3, BOICAC núm 75).

Les despeses financeres relacionades amb bestretes a llarg termini lliurades a compte d'adquisicions futures no es capitalitzen.

Import

(ICAC Resol 14-4-15 norma 9a.4)

En primer lloc es tenen en compte les fonts específiques de finançament aliè, és a dir, aquelles que inequívocament han estat emprades per al finançament de l'immobilitzat en curs, i hi ha d'haver una identificació entre l'actiu finançat i el deute específic -no n'hi ha prou amb la simple nominació del deute-.

Les despeses financeres meritades per les fonts de finançament específiques s'imputen com a valor més gran de l'actiu en construcció.

Si part d'aquest finançament ha generat ingressos, cal entendre que durant el període de generació aquests fons no han estat aplicats a finançar l'immobilitzat i, en conseqüència, aquestes despeses no han de ser objecte de capitalització a la part proporcional associada al finançament que ha originat els ingressos esmentats.

Adquisició d'un immobilitzat material amb finançament no específica o genèrica (ICAC Resol 14-4-15 norma 9a.4)

Un cop descomptada la part finançada amb fonts específiques, al valor comptable restant de l'immobilitzat en curs se li assigna proporcionalment, com a part del finançament, la resta de fons aliens no comercials (exclòs en tot cas el finançament específic d'altres) elements de l'actiu), amb el límit per a aquesta diferència de l'import dels fons aliens no obtinguts específicament per a aquestes operacions, exclosos els deutes comercials.

El cost del finançament no específic es calcula en funció del tipus mitjà ponderat d'interès, que es determina dividint el total de les despeses financeres meritedes per aquestes fonts de finançament entre aquestes.

L'import de les despeses financeres que l'entitat capitalitza durant l'exercici no pot excedir del total de despeses financeres en què s'hagi incorregut durant aquest mateix exercici.

Les despeses financeres meritedes per l'actualització de valor de les provisions, en principi, no constitueixen despeses financeres vinculades a la producció d'un actiu, llevat que de manera indubtable s'haguessin de qualificar com a tals.

1.3.3. VALORACIÓ INICIAL D'UN IMMOBILITZAT MATERIAL EN EL SUPÒSITS DE FABRICACIÓ PRÒPIA

(PGC NRV 2ª; PGC PYMES NRV 2ª; ICAC Resol 1-3-13; ICAC Resol 14-4-15)

En el cas de fabricació pròpia l'empresa ha de valorar l'immobilitzat material al seu cost de producció, el qual està format pels elements següents:

- a) Preu d'adquisició de les matèries primeres i altres matèries similars, per a això s'ha de prendre en consideració el que ja en aquest sentit s'ha exposat per al supòsit d'adquisició a tercers (descomptes, impostos indirectes, etc.) .
- b) Tots els costos directament imputables a la fabricació dels actius esmentats, sempre que siguin a compte de la pròpia empresa.
- c) S'incorpora, com un component més del preu de cost d'immobilitzat, la part que raonablement correspongui als costos indirectament imputables als béns de què es tracti, en la mesura que aquests costos corresponguin al període de fabricació o construcció, basen en la capacitat normal de treball dels mitjans de producció (és a dir, la subactivitat no és activable) i siguin necessaris per a la posada de l'actiu en condicions operatives.
- d) L'estimació inicial del valor actual de les obligacions assumides per l'empresa per desmantellament o retir de l'actiu, així com de la restauració de l'emplaçament, sempre que aquestes obligacions provoquin la comptabilització d'una provisió.
- e) Quan el període de temps fins que l'actiu estigui en condicions de funcionament sigui superior a un any, s'inclouen dins del cost de producció, amb caràcter obligatori, les càrregues

financeres que s'hagin meritats fins a la data per finançament alie, tant si es tracta de càrregues financeres afectes a finançament específic com si es tracta de despeses financeres associades a finançament genèric

En tot cas són aplicables els criteris generals establerts per determinar el cost de les existències

Formen part del cost de producció de l'immobilitzat les despeses en què s'incorri amb ocasió de les proves que es realitzin per aconseguir que l'actiu es trobi en condicions de funcionament i pugui participar de forma plena en el procés productiu (ICAC Resol 1 -3-13 norma 1a.6). Aquestes despeses es minoren a l'import dels ingressos generats per l'actiu durant aquest període. Quan els ingressos superin les despeses, l'excés minora el cost de producció de l'actiu (ICAC Resol 14-4-15, norma 2a.3).

Per contra, les despeses i els ingressos relacionats amb les activitats accessòries que es puguin realitzar amb l'immobilitzat, abans o durant el període de fabricació o construcció, es reconeixen al compte de pèrdues i guanys d'acord amb la seva naturalesa sempre que no siguin imprescindibles per posar l'actiu en condicions de funcionament (ICAC Resol 1-3-13 norma 1a.8; ICAC Resol 14-4-15 norma 2a.3).

Es presumeix, llevat de prova en contra, que es produeix la posada en condicions de funcionament quan els ingressos generats en el període de proves excedeixin l'import de les despeses meritades, inclosa la pròpia amortització teòrica en què s'hagués incorregut des de la data en que comença la generació d'ingressos (ICAC Resol 14-4-15 Exposició Motius).

Un aspecte que presenta interès és el previst per al supòsit de fabricació pròpia respecte a les despeses realitzades durant l'exercici amb motiu de les obres i treballs que l'empresa duu a terme per a si mateixa, els quals s'han de carregar als comptes de despeses que corresponguin. Igualment, els comptes d'immobilitzats materials en curs es carreguen per l'import de les despeses esmentades amb abonament a la partida d'ingressos que recull els treballs realitzats per l'empresa per a si mateixa (PGC NRV 3a.e; PGC PIMES NRV 3a.e). Tenint en compte que les normes de registre i valoració tenen caràcter obligatori, no és possible comptabilitzar directament l'activació d'aquestes despeses, sinó que s'aposta més perquè en tots els casos es comptabilitzin en un primer moment com a despeses, segons la seva naturalesa, i posteriorment, quan aquests s'activen i es considerin un immobilitzat, es comptabilitzi un ingrés pels treballs realitzats per la pròpia empresa.

Els costos indirectes imputables a l'actiu són els necessaris per a la construcció o la fabricació dels actius. D'aquesta manera, no s'han de considerar els costos en què s'incorreria igualment si no es construís l'actiu, com ara els costos administratius, els costos associats a la direcció de les organitzacions, etc.

No formen part del cost de producció les despeses per correccions valoratives de deteriorament d'elements patrimonials utilitzats en la construcció o la fabricació (ICAC Resol 14-4-15 Exposició Motius).

En cas que en la fabricació s'hagin utilitzat elements patrimonials finançats amb subvencions, aquestes no minorant els costos de producció assignats a aquests elements (ICAC Resol 14-4-15 Exposició Motius).

Es té en compte en el cost de producció, el cost de desmantellament, retirada o rehabilitació dels elements patrimonials que participin en el procés productiu, en la mesura que es posarà de manifest al llarg de la seva vida útil (ICAC Resol 14-4-15 Exposició Motius).

Amb caràcter general les despeses d'urbanització d'un terreny es comptabilitzen com a valor més gran de l'actiu, fins i tot quan l'empresa s'hagi instal·lat amb anterioritat al moment en què s'iniciïn les actuacions, tenint com a límit màxim l'import recuperable del terreny. Pel que fa a la seva amortització, en la mesura que el cost d'un terreny inclogui costos de desmantellament, trasllat i rehabilitació, aquesta porció del cost del terreny s'amortitzarà al llarg del període en què s'obtinguin beneficis per haver incorregut en aquests costos (ICAC consulta núm 1, BOICAC núm 96).

1.3.4. QÜESTIONS COMUNS EN LA VALORACIÓ INICIAL D'UN IMMOBILITZAT MATERIAL EN EL CAS D'ADQUISICIÓ A TERCERS I FABRICACIÓ PRÒPIA.

1.3.4.1. Grans reparacions

([PGC NRV 3ª.g](#); [PGC PYMES NRV 3ª.g](#))

Quan s'estigui determinant el preu d'adquisició o el cost de producció de l'immobilitzat material, cal tenir en compte els costos relacionats amb grans reparacions:

a) L'import equivalent a aquests costos s'amortitza de manera diferent que la resta de l'element, durant el període que hi hagi fins a la gran reparació.

En cas que no estigui especificat en l'adquisició o la construcció, a efectes de la seva identificació, es pot utilitzar el preu actual de mercat d'una reparació similar.

b) Quan es realitzi la gran reparació, el seu cost es reconeix en el valor comptable de l'immobilitzat com a substitució, sempre que es compleixin les condicions per al seu reconeixement. Així mateix, es dona de baixa qualsevol import associat a la reparació que pugui romandre en el valor comptable de l'immobilitzat esmentat.

1.3.4.2. Actius reversibles

([PGC MC aptdo.6º.10](#); [PGC PYMES MC aptdo.6º.10](#))

Quan les empreses tinguin dins dels seus actius algun que sigui reversible, i no coincideixi el període de concessió amb el període de vida útil de l'actiu, o en general quan, per les raons que siguin, l'empresa consideri que la vida econòmica de qualsevol actiu és diferent de la seva vida útil, s'ha de considerar sempre la menor de les dues.

La vida útil a considerar d'un edifici construït sobre un sòl no edificable, prèvia concessió administrativa amb un termini de vigència limitat (25 anys), serà la durada del termini pel qual s'ha autoritzat l'ús o aprofitament del sòl, incloses les possibles pròrrogues legals quan hi hagi evidència que aquesta ampliació es produirà, sempre que la durada esmentada sigui inferior a la vida econòmica de l'edifici. En cas contrari, aquesta darrera es prendria com a termini d'amortització. Aquest criteri és el mateix que l'aplicable als actius sotmesos a reversió i a les inversions en locals arrendats, de manera que l'amortització s'acomoda al període durant el qual l'empresa espera consumir raonablement els beneficis econòmics inherents a l'actiu (ICAC consulta núm 8, BOICAC núm 115).

Aquest és el cas de les construccions d'edificacions de cooperatives d'habitatge sobre drets de superfície públics o privats o bé de concessions administratives on en tots els casos l'edificació passarà a ser propietat del superficiatari un cop acabat el període de concessió.

1.3.4.2.1. Recepció d'un dret de superfície y d'un terreny a canvi d'una construcció

El dret de superfície, segons la normativa urbanística, (LS/15 art53) te les següents característiques:

Es defineix com a dret real que atribueix al superficiari la facultat de realitzar construccions o edificacions en rasant, en volada i en subsol d'una finca aliena, mantenint la propietat temporal de les construccions o edificacions ja realitzades sobre habitatges, locals o elements privatis de construccions o edificacions, atribuint al superficiari la propietat temporal sense perjudici de la propietat separada del sol.

El dret de superfície es pot constituir a títol gratuït o onerós. En cas que sigui onerós, la contraprestació del superficiari pot consistir en el pagament d'un import a tant alçat o un cànon periòdic, en adjudicació dels habitatges o locals i/o drets d'arrendament d'uns o altres en favor del propietari del sol. També pot pactar-se com a contraprestació varies d'aquestes modalitats alhora, sense perjudici de la reversió total del que s'hagi edificat a la finalització del termini pactat a la constitució del dret de superfície.

La recepció del dret de superfície, l'existència de la contraprestació exigeix que el tractament comptable de l'operació s'analitzi prenent com a referent la norma de registre i valoració sobre arrendaments o altres operacions de naturalesa similar (PGC NRV 8a). Des del punt de vista del superficiari, el tractament comptable és el següent (ICAC consulta núm 7, BOICAC núm 77):

a) La contraprestació consistent en un import en efectiu que se satisfà per endavant, sempre que la cessió s'hagi de qualificar com un arrendament operatiu: l'import lliurat s'ha de comptabilitzar com la bestreta d'una prestació de serveis.

b) El cànon periòdic: s'ha de registrar una despesa per arrendament d'acord amb el principi de meritació.

c) Pagament que es materialitza en el lliurament d'un immoble a la propietària del sòl al final del termini de la cessió: el cost incorregut en la construcció es comptabilitza amb un material immobilitzat per part de la receptora del dret. L'amortització d'aquestes inversions es realitza en funció de la seva vida útil que és la durada de l'acord de cessió -inclòs el període de renovació quan hi hagi evidències que suportin que aquesta es produirà- quan aquesta sigui inferior a la vida econòmica.

El propietari del terreny ha de comptabilitzar la contraprestació que percebi com un ingrés del període que duri la cessió, considerant les successives renovacions si es considera probable la pròrroga del contracte (ICAC consulta núm. 1, BOICAC núm. 96; consulta núm. 2, BOICAC núm. 106). Així:

1) La contraprestació en efectiu rebuda a compte, sempre que la cessió s'hagi de qualificar com un arrendament operatiu s'ha de comptabilitzar com una bestreta per serveis a prestar.

2) El cànon periòdic s'ha de registrar com un ingrés anual per arrendament d'acord amb el principi de la meritació.

3) En relació amb el dret a percebre la propietat del bé, construït al terreny pel superficiari, en finalitzar el contracte, el futur dret de propietat sobre l'immoble s'ha de reflectir comptablement com un dret de crèdit a l'actiu (Deutors comercials no corrents) i el corresponent ingrés de forma sistemàtica durant el termini del contracte, d'acord amb un criteri financer. Pel que fa a

la valoració d'aquest dret, llevat de millor evidència del contrari, es pot assimilar al valor net comptable de la construcció a l'empresa superficiària, a la data de reversió, si l'amortització es calcula en funció de la vida econòmica de l'actiu. Si escau, al tancament de cada exercici s'han d'efectuar les correccions valoratives necessàries.

En el moment del lliurament del bé s'ha de donar de baixa el dret registrat i comptabilitzar el bé al compte corresponent d'immobilitzat material, atenent-ne la naturalesa.

Respecte a l'adquisició d'un terreny a canvi d'una construcció futura a lliurar per una empresa immobiliària, es reconeix el terreny a l'actiu i al passiu la bestreta de clients per la venda de la construcció a lliurar en el futur, al valor raonable del terreny rebut. Es valora l'operació segons el valor raonable de l'obligació associada al lliurament de construcció futura quan aquest valor sigui més fiable. Posteriorment, quan hi hagi més d'un any fins que se satisfaci l'obligació, aquesta serà objecte d'actualització utilitzant com a tipus de descompte el tipus incremental de finançament de l'empresa, és a dir, el tipus en què incorreria per una unitat addicional de finançament (ICAC consulta núm 2, BOICAC núm 75; Resol 14-4-15 norma 13º.2.7).

És a dir que des del punt de vista de la cooperativa que rep un dret de superfície o una concessió administrativa d'un terreny sobre el que es construirà una edificació que serà objecte de reversió al superficiatari, l'amortització de la construcció s'acomodarà a la durada del període de concessió, el pagament del cànon únic es comptabilitzarà com una bestreta de prestació de serveis continuada la despesa del qual es meritara proporcionalment amb la data de la concessió del dret i els pagaments periòdics recurrents es comptabilitzarà com una despesa d'arrendament.

1.3.4.1. Inversions en bens arrendats

[\(PGC NRV 3ª.h; PGC PYMES NRV 3ª.h\)](#)

Quan un contracte d'arrendament sigui catalogat com a operatiu, les diferents inversions realitzades per l'arrendatari que no siguin separables de l'actiu arrendat s'han de comptabilitzar com a immobilitzats materials quan compleixin la definició d'actiu.

L'amortització d'aquestes inversions es realitza en funció de la seva vida útil, que és la durada del contracte d'arrendament -inclòs el període de renovació quan hi hagi evidències que suportin que aquesta es produirà- quan aquesta sigui inferior a la vida econòmica del actiu.

1.3.5. VALORACIÓ INICIAL EN EL CAS D'ADQUISICIÓ DEL IMMOBILITZAT MATERIAL A TÍTOL GRATUÏT. SUBVENCIONS, LLEGATS Y DONACIONS

[\(ICAC Resol 1-3-13 norma 3ª.1; PGC NRV 18ª\)](#)

En aquesta secció s'analitza la comptabilització de l'adquisició ja sigui per construcció o per compra a tercers de les construccions que parcialment han estat finançades amb subvencions, donacions i llegats.

La Resol ICAC 1-3-13 contempla específicament les adquisicions a títol gratuït com una forma especial d'adquisició de l'immobilitzat material, remetent al PGC NRV 18a, relativa a les subvencions, donacions o llegats rebuts, normativa a què s'ha d'acudir per poder estudiar aquests supòsits d'adquisició.

Es consideren subvencions, donacions o llegats no reintegrables quan hi hagi un acord individualitzat de concessió a favor de l'empresa, s'hagin complert les condicions establertes per a la seva concessió i no hi hagi dubtes raonables sobre la seva recepció (OM EHA/733/2010 disp. addic. única).

Les subvencions, les donacions o els llegats rebuts poden ser de caràcter no monetari o en espècie, amb lliurament de l'immobilitzat material, o tenir un caràcter monetari, és a dir, es rep en efectiu com a ajuda a l'adquisició d'un immobilitzat material.

En cas de tenir caràcter no monetari, els actius materials obtinguts mitjançant subvenció, llegat o donació han de ser valorats inicialment pel valor raonable del bé rebut; la contrapartida constitueix un ingrés, per igual import, imputable directament al patrimoni net que s'imputarà a resultats de l'exercici en proporció a la dotació a l'amortització efectuada en el període per als elements o, si escau, quan se'n produeixi l'alienació, la correcció valorativa per deteriorament o baixa en balanç. De la mateixa manera, es registren les adquisicions a títol gratuït del dret d'ús d'un material immobilitzat durant la pràctica totalitat de la seva vida econòmica.

En el cas de ser de caràcter monetari, les donacions, subvencions o llegats la destinació dels quals sigui finançar, en tot o en part, l'adquisició o l'obtenció del dret d'ús d'un immobilitzat material, es valoren pel valor raonable de l'import obtingut, constituint, igual que en el cas anterior, una partida a registrar directament al patrimoni net.

A l'hora de comptabilitzar aquest tipus d'operacions a l'empara del PGC i del PGC PIMES, l'única diferència que es pot observar és la relativa a la no-existència en el darrer cas dels grups 8 i 9.

Al PGC PIMES la subvenció es registra directament a la partida de patrimoni net que figura al balanç, en no existir l'estat d'ingressos i despeses reconeguts. L'efecte impositiu derivat de la subvenció es registra contra la mateixa partida de patrimoni net.

En les donacions d'un immobilitzat en què l'empresa donant estigui obligada a repercutir l'IVA i s'hagi acordat que el donatari no aboni l'IVA, l'impost té efectes comptables tant al donatari com al donant. El donant ha de comptabilitzar una despesa més gran per donació i el donatari ha de reconèixer aquest import com una donació (un ingrés) (ICAC consulta núm 1, BOICAC núm 115).

Tot i que l'ICAC no especifica que es tracta d'un ingrés de patrimoni net, s'enten que en la mesura que suposa la contrapartida de l'immobilitzat rebut (que es registrarà pel seu valor raonable, inclòs l'IVA no deduïble -PGC NRV 12a-), deu seguir el mateix criteri de registre i imputació a pèrdues i guanys de les subvencions, donacions i llegats que financen aquests actius.

1.4. VALORACIÓ POSTERIOR D'IMMOBILITZATS MATERIALS.

1. Re-valoritzacions
2. Amortitzacions
3. Correccions valoratives per deteriorament

En un moment posterior a l'inicial, amb independència de quina hagi estat la seva procedència, els diferents elements de l'immobilitzat material es valoren pel preu d'adquisició o el cost de producció menys l'amortització acumulada i, si escau, l'import acumulat de les correccions valoratives per deteriorament de valor que haguessin estat reconegudes.

Les modificacions a la baixa que poden experimentar els immobilitzats materials i les inversions immobiliàries són les amortitzacions, les pèrdues per deteriorament de valor i les pèrdues irreversibles que es produeixen per qualsevol circumstància. En algunes normatives, com és el cas de les NIIIF, també és possible que aquesta alteració de valor es produeixi a l'alça, com és el cas de les revaloracions. En el cas de la normativa espanyola, aquest criteri de re-valoritzar no es permet amb caràcter general si bé, de manera puntual, la L 16/2012 va aprovar una actualització de balanços.

1.4.1. RE-VALORITZACIONS

El més normal és que els immobilitzats materials o les inversions immobiliàries experimentin, amb el temps o amb l'ús, modificacions a la baixa, ja que és lògic pensar que aquests actius cada vegada valen menys a causa, entre d'altres, de factors tecnològics, legals o de mercat. No obstant això, hi ha certs immobilitzats que amb el temps es re-valoritzen, per exemple, les construccions en un mercat immobiliari alcista. En qualsevol cas, atenent les normes comptables nacionals, aquests actius no poden ser valorats d'acord amb un criteri de valor re-valoritzat, doncs, sens perjudici de la possible aplicació puntual d'una actualització de balanços legalment aprovada, per a aquest tipus d'actius no hi és permesa la valoració a valor raonable quan aquest sigui superior al d'adquisició o producció menys les correccions valoratives.

1.4.2. AMORTITZACIONS.

(PGC NRV 2ª.2.1; PGC PYMES NRV 2ª.2.1)

1.4.2.1. Concepte

L'amortització és l'expressió comptable de la depreciació sistemàtica experimentada per l'immobilitzat. Consisteix, per tant, en la distribució del cost d'adquisició de l'immobilitzat material durant la vida útil estimada de cada element, efectuada de manera racional i uniforme. L'expressió numèrica d'aquest import amortitzable corresponent a un exercici econòmic és l'anomenada quota d'amortització. El càrrec per amortització d'un exercici es

reconeix habitualment en el resultat. De vegades, però, els beneficis econòmics futurs incorporats a un actiu s'incorporen a la producció d'altres actius. En aquest cas, el càrrec per amortització forma part del cost de l'altre actiu i s'inclou en el seu import en llibres, emprant com a contrapartida els treballs realitzats per l'empresa per a si mateixa (si és un immobilitzat) o la de variació d'existències (si es tracta d'existències en els casos d'actius no corrents mantinguts per a la venda).

Com a excepció al concepte d'amortització s'han de mencionar dos casos:

a) Els terrenys, ja que en la majoria dels casos no són objecte d'amortització constant, en poder-los atribuir una vida útil indefinida. La seva pèrdua de valor es recull mitjançant correcció del seu valor per depreciació al mercat.

b) Les immobilitzacions en curs, ja que comptablement el moment del començament del procés d'amortització és a partir que l'immobilitzat pugui produir ingressos amb regularitat, una vegada conclusos els períodes de prova, és a dir, quan estigui disponible per utilitzar-lo, condició que no concorre a les immobilitzacions en curs.

L'amortització acaba en la data en què l'actiu es classifiqui com a mantingut per a la venda. La no utilització de l'actiu o la retirada temporal de l'ús no comporten el cessament de l'amortització, llevat que estigui totalment amortitzat, i sense perjudici de la necessitat de revisar el patró de consum per adaptar-lo a la nova situació (en cas que un immobilitzat no es faci servir, l'amortització respon fonamentalment al concepte d'obsolescència).

L'amortització s'ha de practicar, encara que el valor raonable de l'actiu superi el valor comptable, sempre que el valor residual sigui inferior al valor comptable. Només s'excepciona en cas que l'actiu no estigui sotmès a desgast pel funcionament, l'ús, l'obsolescència o el gaudi.

1.4.2.2. Característiques

(PGC NRV 2ª.2.1; PGC PYMES NRV 2ª.2.1)

Les amortitzacions s'han d'establir de manera sistemàtica i racional en funció de la vida útil dels béns incorporats a l'immobilitzat material o a les inversions immobiliàries i del seu valor residual. En aquest sentit, cal atendre la depreciació que normalment pateixen pel seu funcionament, ús i gaudi, sense perjudici de considerar també l'obsolescència tècnica o comercial que els pugui afectar.

La dotació a l'amortització s'ha de fer en cada exercici econòmic, sempre que hi hagi depreciació, amb independència que els resultats siguin positius o negatius, carregant-ne l'import a aquests resultats. Aquesta dotació es registra com a despesa a partir del moment en què l'actiu estigui en condicions de funcionament, amb independència de si funciona o no, de manera que no és possible amortitzar un actiu inacabat, és a dir, en curs.

1.4.2.3. Determinació de la quota d'amortització

(PGC MC apdo.6º)

Per a l'estimació de l'import anual de l'amortització, s'han de considerar els factors següents:

a) Base d'amortització o valor amortitzable. És el valor pel qual figura en comptabilitat l'element de l'immobilitzat material depreciable, tret del valor residual atribuïble al bé. No es permet, doncs, amortitzar pel valor de reposició.

b) Valor residual. El valor residual d'un actiu és l'import que l'empresa estima podria obtenir en el moment actual per la venda o una altra forma de disposició, una vegada deduïts els costos de venda, tenint en compte que l'actiu ha assolit l'antiguitat i altres condicions que s'espera que tingui al final de la seva vida útil.

- Si el valor residual no és significatiu, d'acord amb el principi d'importància relativa, es pot no tenir en compte a l'efecte de calcular la base d'amortització.

- La normativa comptable no contempla de manera expressa la possibilitat que es pogués donar un valor residual negatiu; sí que pren en consideració el cas que l'empresa pugui haver de suportar costos pel seu desmantellament o retirada, constituint, quan es compleixi amb les condicions previstes, un valor més gran de l'actiu, aflorant la provisió corresponent.

c) Vida útil. És el període durant el qual l'empresa espera utilitzar l'actiu amortitzable o el nombre d'unitats de producció que n'espera obtenir. En particular:

- en el cas d'actius sotmesos a reversió, la seva vida útil és el període concessional quan aquest sigui inferior a la vida econòmica de l'actiu;

- en el cas d'inversions no separables realitzades per un arrendatari en un local amb arrendament operatiu, la seva vida útil és la durada del contracte d'arrendament (incloses renovacions quan hi hagi evidència que es produiran), si és inferior a la vida econòmica de l'actiu.

La vida econòmica és el període durant el qual s'espera que l'actiu sigui utilitzable per part d'un o més usuaris o el nombre d'unitats de producció que s'espera obtenir de l'actiu per part d'un o més usuaris.

Per tant, mentre la vida econòmica és un concepte de valor objectiu del bé, que no varia segons el subjecte comptable, la vida útil és un concepte de valor subjectiu que depèn de les circumstàncies concretes del subjecte.

1.4.2.4. Mètodes d'amortització

Es pot utilitzar qualsevol mètode d'amortització que, d'acord amb criteris tecnicoeconòmics reparteixi el cost de l'amortització de l'element al llarg de la vida útil, o si és el cas econòmica, d'acord amb el patró esperat de consum dels beneficis o rendiments econòmics inherents a l'actiu, amb independència de criteris fiscals o de rendibilitat.

Els mètodes més utilitzats són:

a) Quota constant o mètode lineal. Registra una despesa per amortització igual a cadascun dels anys que configuren la vida útil de l'actiu.

b) Mètode d'amortització variable. Consisteix a amortitzar quantitats diferents a cadascun dels anys de la vida útil de l'element de l'immobilitzat. Els mètodes d'amortització variable més freqüents són:

- la utilització d'un percentatge constant sobre valor comptable, el qual provoca quotes anuals d'amortització cada cop menors (per tant, es tracta d'un mètode regressiu o decreixent);

- l'amortització segons el nombre d'unitats produïdes, quilòmetres recorreguts, etc., que suposa una despesa per amortització basada en la utilització o la producció esperada;

- suma de números dígitos, que pot ser progressiu o regressiu.

Així mateix, quan un element de l'immobilitzat material contingui parts amb vides útils diferents, en la mesura que tinguin un cost significatiu en relació amb el cost total de l'element, cadascuna d'aquestes parts s'ha d'amortitzar de manera independent. Així, per exemple, els ascensors d'un edifici s'amortitzen de forma independent al de la construcció on s'ubiquen, ateses les diferents vides útils d'aquests immobilitzats, que presenten un cost significatiu.

És possible que en el transcurs de la vida útil d'un actiu es doni una modificació del mètode d'amortització seguit. En principi, aquest canvi ha de respondre a canvis en les estimacions com a conseqüència d'informació addicional, una experiència més gran o el coneixement de nous fets, com pot ser la modificació d'un sistema lineal a un sistema basat en la producció en circumstàncies d'alteració d'aquesta. última (per exemple, davant de situacions d'increments notables a la demanda durant una part de la vida útil).

El canvi d'estimacions comptables s'aplica de manera prospectiva, és a dir, a partir de l'exercici econòmic en què es prengui aquesta decisió, sense que això afecti exercicis econòmics passats. Els canvis que, si escau, també es puguin originar en el valor residual i la vida útil d'un actiu, es comptabilitzen igualment com a canvis en les estimacions comptables.

Tot això sense perjudici que si les modificacions anteriors responguessin a la prèvia existència d'un error, resultarien aplicables els criteris relatius a la correcció d'errors, és a dir, es corregeix de manera retroactiva, buscant el moment en què es va produir l'error o retrotraient-nos fins al moment més allunyat que sigui possible per calcular l'efecte produït sobre els exercicis anteriors, per així solucionar-lo (PGC NRV 22a; PGC PIMES NRV 21a).

El valor residual, la vida útil i el mètode d'amortització s'han de revisar, com a mínim, a la data de tancament de cada exercici.

1.4.2.5. Deteriorament

[\(PGC NRV 2ª.2.1; PGC PYMES NRV 2ª.2.1\)](#)

Tant el PGC com el PGC PIMES estableixen que en els supòsits en què l'empresa hagi de reconèixer correccions valoratives per deteriorament cal ajustar les amortitzacions dels exercicis següents de l'immobilitzat deteriorat, tenint en compte el nou valor comptable. De la mateixa manera, es procedeix quan es produeixi la reversió de les correccions valoratives per deteriorament, és a dir, es tornen a modificar les quotes d'amortització dels exercicis econòmics següents.

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

1.5.3. CORRECCIONS VALORATIVES PER DETERIORAMENT

[\(PGC NRV 2ª.2.2; PGC PYMES NRV 2ª.2.2; ICAC Resol 18-9-13\)](#)

Una empresa ha de comptabilitzar una pèrdua per deteriorament del valor d'un element de l'immobilitzat quan el seu valor comptable superi el seu import recuperable, entès aquest com el major import entre el valor raonable menys els costos de venda i el valor en ús.

Ambdós conceptes, valor raonable i valor en ús, es diferencien en l'enfocament objectiu del primer i subjectiu del segon. Així, el valor raonable reflecteix les hipòtesis que els participants al mercat utilitzarien a l'hora de fixar el valor de l'actiu, mentre que el valor en ús reflecteix els

efectes de factors que poden ser específics de l'entitat i no aplicables, en general, a la resta d'entitats.

A aquests efectes, almenys al tancament de l'exercici, l'empresa ha d'avaluar si hi ha indicis que algun immobilitzat material o, si escau, alguna unitat generadora d'efectiu, puguin estar deteriorats, cas en què ha d'estimar els seus imports recuperables efectuant les correccions valoratives que siguin procedents.

1.5.4. ALTRES ASPECTES A CONSIDERAR

1.5.4.1. Renovació, ampliació y millora

La renovació de l'immobilitzat és el conjunt d'operacions mitjançant les quals es recuperen les característiques inicials del bé objecte.

L'ampliació consisteix en un procés mitjançant el qual s'incorporen nous elements a un immobilitzat, obtenint-se com a conseqüència una capacitat productiva més gran.

La millora d'un immobilitzat material s'entén com el conjunt d'activitats mitjançant les quals es produeix una alteració en un element de l'immobilitzat, augmentant la seva anterior eficiència productiva.

Quan la realització de qualsevol d'aquestes tres operacions propiciï un augment de la capacitat de l'actiu, de la seva productivitat o d'un allargament en la seva vida útil es comptabilitzen com un valor més gran de l'actiu, procedint a donar de baixa els béns substituïts.

1.5.4.2. Reparacions y conservació

S'entén per reparació el procés pel qual es torna a posar en condicions de funcionament un element de l'immobilitzat material. La conservació consisteix en les operacions encaminades a mantenir l'element de l'immobilitzat material en bones condicions de funcionament i amb la mateixa capacitat productiva.

S'estableix que, en principi, totes les despeses originades en aquestes operacions corresponen a l'exercici en què es produeixen, per això és en aquest exercici quan s'han d'imputar al compte de resultats. Els elements que se substitueixin es comptabilitzen d'acord amb allò indicat per a les renovacions. L'excepció al que s'ha apuntat fins aquí la constitueix el cas de les grans reparacions incorporades al valor de l'actiu.

1.5.4.3. Subvencions, donacions i llegats concedits per adquirir actius o cancel·lar passius

D'una manera genèrica es pot definir:

- la subvenció com l'import, en efectiu o en espècie, que l'Estat o un altre organisme atorga a una persona física o jurídica a títol gratuït perquè obligatòriament l'utilitzi en aquella activitat econòmica per a la qual va ser concedit, a més de complir determinats requisits;
- la donació com l'acte de liberalitat mitjançant el qual el donant transfereix al beneficiari un actiu, sense percebre cap remuneració;
- el llegat com allò que es deixa algú en testament mitjançant una disposició especial.

Totes tres figures tenen el mateix tractament comptable.

Comptablement es distingeixen les subvencions, donacions i llegats atorgats per tercers diferents als socis o propietaris de les atorgades per aquests.

Les subvencions, donacions i llegats no reintegrables es registren a la comptabilitat del beneficiari, inicialment, com a ingressos directament imputats al patrimoni net i es reconeixen al compte de pèrdues i guanys com a ingressos sobre una base sistemàtica i racional de forma correlacionada amb les despeses derivades de la subvenció, donació o llegat. El donant registra de forma general una pèrdua, en principi, pel valor comptable del bé lliurat, tret de les donacions entre empreses del grup, en què s'ha de registrar la baixa pel seu valor raonable (ICAC Resol 1-3-13 norma 4a .2.1).

Al compte de pèrdues i guanys aquestes despeses i ingressos tenen caràcter excepcional i es registren a la partida d'«altres resultats» que s'ha de crear formant part del resultat d'explotació (PGC NECA 7a).

Les subvencions, donacions i llegats que tinguin caràcter de reintegrables es registren com a passius de l'empresa fins que adquireixin, si escau, la condició de no reintegrables.

Amb caràcter general, s'ha de comptabilitzar una subvenció quan l'empresa rebí sense contraprestació qualsevol element no reintegrable, que compleixi les condicions per ser considerat un actiu. El moment de registre de l'operació ha de ser quan es compleixin les condicions generals de registre dels actius; per això, si l'actiu s'hagués de registrar abans de complir les condicions per ser considerat no reintegrable, no es registra la subvenció, sinó que es considera una obligació la contrapartida de l'actiu encara no reintegrable.

1) Es considera una subvenció com a no reintegrable quan hi hagi un acord individualitzat de concessió a favor de l'empresa, s'hagin complert les condicions establertes per a la seva concessió i no hi hagi dubtes raonables sobre la recepció de la subvenció, donació o llegat.

Als exclusius efectes del seu registre comptable, per entendre complertes les condicions establertes per a la seva concessió s'han d'aplicar els següents criteris, distingint segons es tracti de subvencions concedides per a (OM EHA/733/2010 disp.addic. Única):

- l'adquisició d'un actiu: si les condicions de l'atorgament exigeixen mantenir la inversió durant un determinat nombre d'anys, es considera no reintegrable quan a la data de formulació dels comptes anuals s'hagi realitzat la inversió i no hi hagi dubtes raonables que es mantindrà en el període fixat en els termes de la concessió;

- la construcció, millora, renovació o ampliació d'un actiu: si les condicions de l'atorgament exigeixen la finalització de l'obra i la posada en condicions de funcionament, es considera no reintegrable quan en la data de formulació dels comptes anuals s'hagi executat la actuació, totalment o parcialment. En l'execució parcial, la subvenció es qualifica com a no reintegrable en proporció a l'obra executada, sempre que no hi hagi dubtes raonables que conclourà la construcció de l'actiu o l'execució de les actuacions de millora, renovació o ampliació segons les condicions establertes al acord de concessió;

- el finançament de despeses específiques d'execució pluriennal: si les condicions de l'atorgament exigeixen la finalització del pla d'actuació i la justificació que s'han realitzat les activitats subvencionades (p.e., realització de cursos de formació), es considera no reintegrable quan a la data de formulació dels comptes anuals s'hagi executat l'actuació, totalment o parcialment. En l'execució parcial, la subvenció es qualifica com a no reintegrable en proporció a la despesa executada, sempre que no hi hagi dubtes raonables que es conclourà en els termes fixats en les condicions de l'atorgament.

2) Es consideren de naturalesa irreversible les correccions valoratives per deteriorament dels elements a la part en què aquests hagin estat finançats gratuïtament.

3) En relació amb la interpretació del requisit del compliment de les condicions establertes per a la seva concessió, en aquelles subvencions en què, a més de la realització d'una actuació concreta, s'exigeixi com a condició el manteniment d'un comportament determinat per part de l'empresa durant una sèrie d'anys, l'ICAC considera que, sempre que l'empresa hagi realitzat l'actuació concreta exigida en les condicions de concessió, les condicions de manteniment futur es poden presumir complertes quan, en la data de formulació de les comptes anuals, s'estigui duent a terme el comportament exigint com a condició i no hi hagi dubtes raonables que l'empresa no alterarà aquest comportament en el període exigint. Addicionalment, en la mesura que la subvenció financi despeses específiques ja meritades o la totalitat del valor original d'un actiu, de manera que s'haguessin imputat despeses (si és el cas, dotacions a l'amortització) associades a la subvenció, en un exercici anterior al període en què la subvenció sigui reconeixible com a ingrés de patrimoni net, l'import de la subvenció corresponent a les despeses esmentades s'ha d'imputar al compte de pèrdues i guanys en el moment en què es compleixin les condicions per al registre. Això no obstant, si la subvenció finança part d'un actiu, i en el moment de registre de la subvenció com a ingrés de patrimoni net, el valor comptable de l'actiu és superior a l'import concedit, s'aplica el criteri general d'imputar al compte de pèrdues i guanys la subvenció, donació o llegat esmentada, en proporció a la dotació a l'amortització efectuada en aquest període per a l'actiu finançat, des del moment del registre, és a dir, prospectivament (ICAC consulta núm 11, BOICAC núm 75).

1.5.4.3.1. Registre comptable

L'import inicial a registrar comptablement com a subvenció, donació o llegat és el valor raonable de l'import concedit, si són monetàries, o el valor raonable del bé rebut, si són en espècie.

1.5.4.3.1.1 Comptabilitat del beneficiari

Les anotacions comptables a realitzar per l'atorgament de la subvenció són les següents:

a) En el moment inicial, si encara no es compleixen les condicions imposades, de manera que es considera reintegrable, cal comptabilitzar l'actiu rebut atenent la seva naturalesa. Generalment, són les administracions públiques les que atorguen la subvenció i aquesta és de caràcter monetari, però podria ser qualsevol element d'actiu.

Es comptabilitzarà l'actiu a un compte 2/4708/57 i un passiu degut a curt o llarg termini per la consideració de retornable de la subvenció 172/522.

Un cop es compleixin les condicions i es consideri no retornable es re-classificarà el passiu a patrimoni net 130/131/132.

1.5.4.3.1.2 Imputació a resultat

La imputació com a ingressos de l'exercici es realitza atenent a la finalitat del seu atorgament.

Les subvencions destinades a l'adquisició d'actius s'imputen com a ingressos de l'exercici en proporció a la dotació a l'amortització efectuada en aquest període per als elements esmentats o, si escau, quan se'n produeixi l'alienació, la correcció valorativa per deteriorament o baixa en balanç.

Impulsa:



Promou:



Finança:

