

Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

EDICIÓN ACTUALIZADA ENERO 2021

Plan General
de
Contabilidad
de Pequeñas
y Medianas
Empresas

Edita: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
(Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital)
C/Huertas 26 - 28014 MADRID
Tel.: 91 389 56 00
Fax: 91 429 94 86

Dirección del ICAC en Internet: www.icac.gob.es

N.I.P.O. PDF: 095-22-004-2

N.I.P.O. EPUB: 095-22-005-8

Maquetación: Solana e Hijos Artes Gráficas, S.A. Teléfono 91 610 90 06 MADRID

© ICAC. Se autoriza la reproducción de los contenidos de esta publicación, siempre que se mencione su procedencia

SUMARIO

| | <u>Páginas</u> |
|---|----------------|
| Presentación | 9 |
| Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas ultima modificación R.D. 1/2021, de 12 de Enero | 11 |
| Introducción | 31 |
| Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre. (Preámbulo) | 35 |
| Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre. (Preámbulo) | 75 |
| Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre. (Preámbulo) | 85 |
| Primera Parte | |
| Marco Conceptual de la Contabilidad | 95 |
| 1. Cuentas anuales. Imagen fiel | 97 |
| 2. Requisitos de la Información a incluir en las cuentas anuales | 97 |
| 3. Principios contables | 98 |
| 4. Elementos de las cuentas anuales | 100 |

| | <u>Páginas</u> |
|---|-----------------------|
| 5. Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales | 101 |
| 6. Criterios de valoración | 102 |
| 7. Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados | 108 |
| Segunda Parte | |
| Normas de Registro y Valoración para Pequeñas y Medianas Empresas | 109 |
| 1. Desarrollo del Marco Conceptual de la Contabilidad | 111 |
| 2. Inmovilizado material | 111 |
| 3. Normas particulares sobre inmovilizado material | 115 |
| 4. Inversiones inmobiliarias | 117 |
| 5. Inmovilizado intangible | 117 |
| 6. Normas particulares sobre el inmovilizado intangible | 118 |
| 7. Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar | 120 |
| 8. Activos financieros | 124 |
| 9. Pasivos financieros | 131 |
| 10. Contratos financieros particulares | 134 |
| 11. Instrumentos de patrimonio propio | 135 |
| 12. Existencias | 136 |
| 13. Moneda extranjera | 138 |
| 14. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y otros Impuestos indirectos | 140 |
| 15. Impuestos sobre beneficios | 141 |
| 16. Ingresos por ventas y prestaciones de servicios | 145 |
| 17. Provisiones y contingencias | 147 |
| 18. Subvenciones, donaciones y legados recibidos | 148 |
| 19. Negocios conjuntos | 150 |
| 20. Operaciones entre empresas del grupo | 152 |
| 21. Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables | 153 |
| 22. Hechos posteriores al cierre del ejercicio | 154 |
| Tercera parte | |
| Cuentas anuales | 157 |
| 1. Normas de elaboración de las cuentas anuales | 159 |
| 1. Documentos que integran las cuentas anuales | 161 |
| 2. Formulación de cuentas anuales | 161 |
| 3. Estructura de las cuentas anuales | 162 |
| 4. Normas comunes al balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto | 162 |
| 5. Balance | 163 |
| 6. Cuenta de pérdidas y ganancias | 166 |
| 7. Estado de cambios en el patrimonio neto | 167 |
| 8. Memoria | 169 |
| 9. Cifra anual de negocios | 169 |
| 10. Número medio de trabajadores | 170 |

| | <u>Páginas</u> |
|--|-----------------------|
| I 1. Empresas del grupo, multigrupo y asociadas | 170 |
| I 2. Estados financieros intermedios | 171 |
| I 3. Partes vinculadas | 171 |
| II. Modelos de Cuentas Anuales de pequeñas y medianas empresas | 173 |
| 1. Balance | 175 |
| 2. Cuenta de pérdidas y ganancias | 181 |
| 3. Estado de cambios en el patrimonio neto | 185 |
| 4. Memoria | 187 |
| Cuarta parte | |
| Cuadro de Cuentas | 199 |
| Grupo 1. Financiación Básica | 201 |
| Grupo 2. Activo no corriente | 205 |
| Grupo 3. Existencias | 211 |
| Grupo 4. Acreedores y deudores por operaciones comerciales | 213 |
| Grupo 5. Cuentas financieras | 217 |
| Grupo 6. Compras y gastos | 223 |
| Grupo 7. Ventas e ingresos | 231 |
| Quinta parte | |
| Definiciones y Relaciones contables | 237 |
| Grupo 1. Financiación Básica | 239 |
| Grupo 2. Activo no corriente | 271 |
| Grupo 3. Existencias | 295 |
| Grupo 4. Acreedores y deudores por operaciones comerciales | 301 |
| Grupo 5. Cuentas financieras | 329 |
| Grupo 6. Compras y gastos | 367 |
| Grupo 7. Ventas e ingresos | 387 |

PRESENTACIÓN

El Plan General de Contabilidad constituye el desarrollo reglamentario en materia de cuentas anuales individuales de la legislación mercantil, y dada su naturaleza es una herramienta de empleo generalizado para dar respuesta al sentido de la contabilidad como un sistema de información imprescindible que va a ser utilizada tanto dentro de la propia empresa como por los terceros que se relacionan con la misma.

La información que aporta la contabilidad debe reunir un conjunto de requisitos esenciales para una adecuada toma de decisiones, entre los que se incluye disponer de un marco contable uniforme que permita la comparabilidad de la información financiera. Es por ello por lo que, en el ámbito de la Unión Europea se llegó a la conclusión de que era necesario disponer de unas normas contables únicas que permitan la imprescindible comparabilidad de las cuentas de las entidades que operan en los diferentes estados de la Unión Europea. De esta forma se justificaba la decisión del Consejo Europeo de exigir desde el 1 de enero de 2005 la aplicación obligatoria de las Normas Internacionales de Contabilidad adoptadas en Europa (NIIF-UE) en las cuentas anuales consolidadas de los grupos con sociedades cotizadas. Esta decisión tuvo la consecuencia directa de la modificación de las Directivas Cuarta y Séptima que regulaban la contabilidad.

Tras dichas modificaciones, el primer paso hacia la armonización contable en España se produjo con la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea. A través de dicha norma se incorpora a nuestro ordenamiento el marco jurídico contenido en las Directivas Contables europeas, ajustado a los contenidos de los Reglamentos de la Comisión Europea que incorporan las NIIF-UE. La disposición final de la citada Ley 16/2007 atribuía al Gobierno la competencia para aprobar, mediante Real Decreto, el Plan General de Contabilidad, así como sus modificaciones y normas complementarias, de conformidad con lo dispuesto en las Directivas Comunitarias y teniendo en consideración las citadas NIIF-UE.

De esta forma, mediante los Reales Decretos 1514/2007 y 1515/2007, de 16 de noviembre, se aprobaron el Plan General de Contabilidad, de aplicación obligatoria para todas las empresas, y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, que incorpora también criterios simplificados para microempresas y que voluntariamente pueden aplicar todas las empresas que cumplan los requisitos específicamente exigidos para ello.

Posteriormente, se han ido produciendo diferentes cambios fruto de la permanente actualización del marco normativo como los recogidos por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, en vigor para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2010, y los cambios introducidos por el Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, en vigor para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2016 donde se incluyen, fundamentalmente, una simplificación de las obligaciones contables para las pequeñas y medianas empresas; una nueva regulación para el tratamiento contable de los activos intangibles, especialmente para el fondo de comercio, y una modificación de las Normas para Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, en particular, de los supuestos de dispensa y exclusión de la obligación de consolidar así como la nueva regulación del fondo de comercio en línea con el tratamiento de las cuentas anuales individuales.

Finalmente, en este año 2021, ha tenido lugar la entrada en vigor de la última modificación. Este cambio se ha llevado a cabo a través del Real Decreto 1/2021 de 12 de enero, publicado en el BOE del 30 de enero por la que se actualiza la norma de registro y valoración 9.^a «Instrumentos financieros» y la norma de registro y valoración 14.^a «Ingresos por ventas y prestación de servicios». Estas modificaciones son el resultado de la adaptación a la NIIF-UE 9 y a la NIIF-UE 15. La incorporación de estos cambios en el Plan General de Contabilidad se ha realizado una vez que se ha puesto de manifiesto que el nuevo tratamiento de la NIIF-UE es más útil y adecuado para los usuarios de las cuentas anuales individuales en la toma de decisiones económicas.

En la edición que ahora se presenta se incluye el texto consolidado vigente y aplicable a las cuentas anuales correspondientes a los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2021 del Plan General de Contabilidad, de aplicación obligatoria para todas las empresas, y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobados en el año 2007.

Por último, quiero agradecer al personal del ICAC la tarea realizada para que hoy se pueda presentar este texto consolidado que, sin duda, facilitará el uso por sus destinatarios.

En Madrid septiembre 2021
Santiago Durán Domínguez
Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)

**REAL DECRETO 1515/2007, DE 16 DE NOVIEMBRE.
POR EL QUE SE APRUEBA EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD
DE PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS Y LOS CRITERIOS
CONTABLES ESPECÍFICOS PARA MICROEMPRESAS
ÚLTIMA MODIFICACIÓN: RD 1/2021, DE 12 DE ENERO**

I

La disposición final primera de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, autoriza al Gobierno para que, de forma simultánea al Plan General de Contabilidad y como norma complementaria de éste, apruebe el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (en adelante, Plan General de Contabilidad de PYMES), con el mandato de que recoja los contenidos del mismo relacionados con las operaciones realizadas, con carácter general, por estas empresas, y le habilita a simplificar criterios de registro, valoración e información a incluir en la memoria.

El Plan General de Contabilidad de PYMES que ahora se aprueba constituye el desarrollo de las normas contables que pueden ser aplicadas por ciertas empresas, delimitadas en el cuerpo de este real decreto. La aprobación de esta norma en un real decreto diferenciado del que aprueba el Plan General de Contabilidad, se justifica por razones de sistemática normativa, con el fin de que las pequeñas y medianas empresas cuenten con un Plan contable completo y específico, que presenta la misma estructura que el Plan General de Contabilidad.

En la determinación de las operaciones realizadas con carácter general por estas empresas y, en consecuencia, en la simplificación de los criterios contenidos en el Plan General de Contabilidad se ha partido de una propuesta analizada en un grupo de trabajo específico creado para esta tarea. Asimismo, a efectos de valorar su idoneidad y adecuación con el Marco Conceptual de la Contabilidad contenido en el Código de Comercio, este proyecto normativo

fue sometido a informe del Consejo de Contabilidad en su reunión celebrada el día 5 de septiembre de 2007, una vez oído el Comité Consultivo de Contabilidad reunido el día 25 de julio de 2007.

El artículo 1 de este real decreto aprueba el Plan General de Contabilidad de PYMES, determinando el artículo 2 su ámbito de aplicación. Debe resaltarse el carácter voluntario de este Plan General de Contabilidad de PYMES, cuya aplicación es opcional para las empresas que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 175 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, para la formulación de balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados. Adicionalmente se exige que la empresa no se encuentre en alguno de los supuestos de exclusión regulados en el apartado 2 del artículo 2 de este real decreto. Cabe mencionar que estas mismas circunstancias delimitan la posibilidad, para las entidades no mercantiles de aplicar los contenidos de este Plan General de Contabilidad de PYMES, en los términos recogidos en el artículo 5.

Teniendo en cuenta que la determinación del cumplimiento de las condiciones aludidas se produce a cierre de ejercicio, el sujeto contable registrará sus operaciones atendiendo a las circunstancias previsibles, efectuando, en su caso, y al menos al cierre del ejercicio, los ajustes que procedan.

Adicionalmente, la opción que una pequeña o mediana empresa ejerza de aplicar el Plan General de Contabilidad o el Plan General de Contabilidad de PYMES, deberá mantenerse de forma continuada un mínimo de tres ejercicios, salvo que la empresa, por dejar de estar incluida en el ámbito de aplicación de este último, tuviera que aplicar obligatoriamente el Plan General de Contabilidad.

Por su parte, el artículo 3 de este real decreto prohíbe la aplicación parcial del Plan General de Contabilidad de PYMES, exigiendo que se considere como un cuerpo completo, de forma que el usuario de la información financiera externa pueda ser conocedor de los criterios que subyacen en unas cuentas anuales de pequeñas y medianas empresas. Y ello sin perjuicio, obviamente, de que si una empresa que aplique este Plan realiza operaciones que no están específicamente recogidas en él, habrá de remitirse a las normas o a los apartados específicos del Plan General de Contabilidad, que contengan los criterios de registro, valoración y presentación de dichas operaciones, con la excepción de los relativos a activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta.

Asimismo, debe resaltarse que las normas de activos financieros y pasivos financieros se conciben en el Plan General de Contabilidad de PYMES como

normas aplicables en su totalidad, sin que proceda considerar a efectos valorativos categorías diferentes a las que están contempladas en ellas, y sin perjuicio de la remisión a los contenidos del Plan General de Contabilidad en relación con los contratos particulares no regulados en el Plan General de Contabilidad de PYMES; a saber, los pasivos financieros híbridos, los instrumentos compuestos, los derivados que tengan como subyacente inversiones en instrumentos de patrimonio no cotizados cuyo valor razonable no pueda ser determinado con fiabilidad, los contratos de garantía financiera, las fianzas entregadas y recibidas y las coberturas contables.

La estructura del Plan General de Contabilidad de PYMES es la misma que la del Plan General de Contabilidad. Consta de cinco partes precedidas de una Introducción en la que se explicitan las características fundamentales de este texto y sus diferencias con respecto al Plan General de Contabilidad.

Alguna de las variaciones que el usuario del Plan General de Contabilidad de PYMES encontrará al comparar su contenido con el del Plan General de Contabilidad, son:

1. La primera parte, que contiene el Marco Conceptual de la Contabilidad, no ha sufrido ninguna modificación destacable respecto a la primera parte del Plan General de Contabilidad, si bien dado el tamaño de las empresas destinatarias de este Plan, el estado de flujos de efectivo se contempla como un documento de elaboración voluntaria, al amparo de lo dispuesto en los artículos 34 del Código de Comercio y 175 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.
2. En la segunda parte, normas de registro y valoración para pequeñas y medianas empresas, se han eliminado las normas relativas a ciertas operaciones que se han considerado como de escasa realización por estas empresas. En este sentido, se han eliminado las siguientes normas o apartados:
 - a) Fondo de comercio.
 - b) Instrumentos financieros compuestos.
 - c) Derivados que tengan como subyacente inversiones en instrumentos de patrimonio no cotizados cuyo valor razonable no pueda ser determinado con fiabilidad.
 - d) Contratos de garantía financiera.
 - e) Fianzas entregadas y recibidas.
 - f) Coberturas contables.
 - g) Pasivos por retribuciones a largo plazo al personal.

- h) Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio.
- i) Combinaciones de negocio.
- j) Operaciones de fusión, escisión y aportaciones no dinerarias de un negocio entre empresas del grupo.

Asimismo, se han simplificado algunos de los criterios de registro y valoración contenidos en el Plan General de Contabilidad, fundamentalmente relacionados con los instrumentos financieros. En particular, se han eliminado determinadas categorías de activos financieros y se ha suprimido el criterio de valoración a valor razonable con imputación directa de los cambios de valor a patrimonio neto, establecida para los activos financieros disponibles para la venta en el Plan General de Contabilidad, así como la posibilidad de designar a inicio activos y pasivos a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Debe también resaltarse la eliminación de la norma relativa a activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta, cuyo contenido no resulta de aplicación a las empresas usuarias del Plan General de Contabilidad de PYMES. Por último, se ha suprimido el apartado relativo a la conversión de las cuentas anuales a la moneda de presentación, que carece de objeto en el Plan General de Contabilidad de PYMES dado que se establece como requisito para poder aplicar este Plan que la moneda funcional de la empresa sea el euro.

3. La tercera parte, contiene además de las normas de elaboración, los modelos de las cuentas anuales para las pequeñas y medianas empresas, que son iguales a los modelos abreviados contenidos en la tercera parte del Plan General de Contabilidad, si bien prescindiendo de las subagrupaciones, epígrafes, partidas y apartados de información en memoria relativos a las operaciones cuyo desarrollo no se inserta en el Plan General de Contabilidad de PYMES. Debe resaltarse que las empresas que opten por la aplicación de este texto y realicen operaciones no contenidas en el mismo, además de aplicar las normas de registro y valoración del Plan General de Contabilidad, habrán de incluir las partidas correspondientes en los documentos que conforman las cuentas anuales de estas empresas, así como habrán de suministrar en la memoria la información que expresamente se requiere en el modelo de memoria abreviada o, en el caso de operaciones que no se informen en ésta, en el modelo de memoria normal, incluidos ambos en el Plan General de Contabilidad.

Mención especial requiere una de las novedades de esta parte del Plan constituida por la eliminación del estado de ingresos y gastos recono-

cidos dada la práctica ausencia de operaciones que conlleven en el Plan General de Contabilidad la imputación de ingresos y gastos directamente al patrimonio neto. Es por ello, que se ha considerado conveniente simplificar el estado de cambios en el patrimonio neto de pequeñas y medianas empresas, que estará formado únicamente por un documento, que contempla todos los cambios en el patrimonio neto, realizados con los socios, con terceros o como una mera reclasificación de las partidas. En este documento se ha añadido específicamente la información relativa a los ingresos y gastos directamente imputados a patrimonio neto, que de acuerdo con los contenidos de este Plan serán las subvenciones, donaciones y legados concedidos a la empresa por terceros y los ingresos fiscales a distribuir. De la misma forma, si la empresa realizara alguna operación que conllevara, por aplicación del Plan General de Contabilidad, otro tipo de ingreso o gasto imputado directamente al patrimonio neto, deberá incorporarse la correspondiente fila y columna en dicho estado.

4. La cuarta y quinta parte, incluyen los grupos, subgrupos y cuentas necesarios para el reflejo contable de las operaciones contenidas en la segunda parte del Plan General de Contabilidad de PYMES, así como las definiciones, relaciones contables y los movimientos que darán origen a los motivos de cargo y abono.

Ha de resaltarse la eliminación de los grupos 8 y 9 que reflejan los gastos e ingresos registrados directamente en el patrimonio neto, respectivamente. En este sentido, el movimiento establecido para las subvenciones, donaciones y legados recibidos de terceros que constituyen ingresos imputados directamente al patrimonio neto, refleja tanto la obtención, como el traspaso a la cuenta de pérdidas y ganancias y el efecto impositivo asociado a las citadas subvenciones, donaciones y legados.

Las normas de aplicación de este Plan General de Contabilidad de PYMES se completan con las disposiciones adicionales primera y segunda, que desarrollan los criterios que han de seguirse en la utilización del Plan General de Contabilidad de PYMES, tanto en caso de abandono de los criterios contables específicos aplicables por las microempresas, como del posible paso del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre a la utilización del Plan General de Contabilidad de PYMES, en el ejercicio en que un sujeto contable entre en el ámbito de aplicación de este último Plan. En los supuestos contrarios, de paso al Plan General de Contabilidad, se atenderá a lo regulado a este respecto en la disposición adicional única del real decreto por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Asimismo, las disposiciones transitorias primera, segunda y tercera regulan la aplicación por primera vez del Plan General de Contabilidad de PYMES después de su entrada en vigor, de forma similar a la establecida para la aplicación por primera vez del Plan General de Contabilidad, pero simplificando los criterios de las operaciones que no se desarrollan en este texto, sin perjuicio de la aplicación de los contenidos de las disposiciones transitorias relativas a la primera aplicación establecidas en el real decreto por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, en caso de haber tenido lugar dichas operaciones.

II

La disposición final primera de la Ley 16/2007 establece por otra parte, que atendiendo a la singularidad de las empresas de muy reducida dimensión, este desarrollo reglamentario incorporará otros criterios de registro y valoración simplificados; en particular, en el gasto por el Impuesto sobre Sociedades y en las operaciones de arrendamiento financiero y otras de naturaleza similar.

El artículo 4 de este real decreto desarrolla este mandato, recogiendo las circunstancias que han de cumplir las empresas para que puedan optar por la aplicación de los criterios contables específicos de las microempresas. Estas circunstancias se refieren a la cifra del total de las partidas del activo, que no podrá superar el millón de euros, al importe neto de la cifra de negocios, que no superará los dos millones de euros y al número medio de trabajadores que no podrá ser superior a 10. Estos mismos criterios serán de aplicación para las entidades no mercantiles; en particular, para las fundaciones.

Por lo que se refiere al registro de las operaciones y a las consecuencias de ejercer la opción de aplicar estos criterios específicos, se entienden aplicables las mismas indicaciones anteriormente mencionadas para el Plan General de Contabilidad de PYMES.

El primer criterio específico se refiere al tratamiento contable de los acuerdos de arrendamiento financiero y otros de naturaleza similar, estableciéndose la imputación de la cuota devengada en el acuerdo, como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias. En el momento en que se ejerza la opción de compra procederá registrar el activo por el importe satisfecho, aplicando el criterio valorativo del precio de adquisición. Asimismo, en atención a la relevancia de determinada información de estos acuerdos de arrendamiento financiero, se exige la incorporación de esta información en la memoria de las cuentas anuales.

No obstante lo anterior, las operaciones de arrendamiento financiero que tengan por objeto terrenos, solares u otros activos no amortizables, han de seguir el tratamiento exigido en la norma de registro y valoración del Plan General de Contabilidad de PYMES.

El otro criterio específico se refiere al registro contable del impuesto sobre beneficios, considerándose como gasto por impuesto el importe que resulte de las liquidaciones fiscales del ejercicio corriente, es decir, el gasto por impuesto sobre beneficios se hace equivalente al gasto por impuesto corriente. Adicionalmente, este artículo 4 recoge la información a incluir en la memoria que completará la aplicación de este criterio.

En ambos casos, se determinan las cuentas y los movimientos que, con carácter general, pueden utilizar las empresas que apliquen estos criterios específicos.

Las disposiciones adicional tercera y transitoria cuarta regulan la forma de proceder en el primer ejercicio en el que se apliquen los citados criterios, tanto en el supuesto de aplicaciones posteriores a la entrada en vigor de este real decreto como en dicho momento.

III

La disposición transitoria sexta de este real decreto establece, con carácter general, la aplicación por parte de los destinatarios de las normas contables aprobadas por este real decreto, de las adaptaciones sectoriales y resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que mantienen su vigencia en los términos establecidos en la disposición transitoria quinta del real decreto que aprueba el Plan General de Contabilidad.

Por lo que se refiere a los desarrollos normativos futuros, quedan incorporados en la disposición final primera como desarrollos directos del Plan General de Contabilidad, que resultarán obligatorios para todos los sujetos contables, incluidos los que apliquen el Plan General de Contabilidad de PYMES, sin perjuicio de que en algún aspecto pueda haber una especificidad que en todo caso deberá ser diferenciada expresamente en la norma.

Por último, la disposición final tercera señala la entrada en vigor de este real decreto para los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2008.

En su virtud, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, de acuerdo con el Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 16 de noviembre de 2007.

DISPONGO:

Artículo 1. Aprobación del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas. Se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (en adelante, Plan General de Contabilidad de PYMES), cuyo texto se inserta a continuación.

Artículo 2. Ámbito de aplicación del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

- I. Podrán aplicar este Plan General de Contabilidad de PYMES todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria, que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:
 - a) Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros.
 - b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los cinco millones setecientos mil euros.
 - c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

Las empresas perderán la facultad de aplicar el Plan General de Contabilidad de PYMES si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

En el ejercicio social de su constitución o transformación, las empresas podrán aplicar este Plan General de Contabilidad de PYMES si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en este apartado.

Si la empresa formase parte de un grupo de empresas en los términos descritos en la norma de elaboración de las cuentas anuales I I^a Empresas de grupo, multigrupo y asociadas contenida en la tercera parte del Plan General de Contabilidad de PYMES, para la cuantificación de los importes se tendrá en cuenta la suma del activo, del importe neto de la cifra de negocios y del número medio de trabajadores del conjunto de las entidades que conformen el grupo.

Las magnitudes contables a las que se refiere este apartado serán las que se deriven de las normas contables que hayan resultado de aplicación en

el último ejercicio y en ausencia de éste, las del Plan General de Contabilidad de PYMES.

El registro de las operaciones debe condicionarse al previsible cumplimiento de los citados requisitos.

2. En ningún caso podrán aplicar este Plan General de Contabilidad de PYMES, las empresas que se encuentren en alguna de las siguientes circunstancias:
 - a) Que hayan emitido valores admitidos a negociación en mercados regulados o sistemas multilaterales de negociación, de cualquier Estado miembro de la Unión Europea.
 - b) Que forme parte de un grupo de sociedades que formule o debiera haber formulado cuentas anuales consolidadas.
 - c) Que su moneda funcional sea distinta del euro.
 - d) Que se trate de entidades financieras que capten fondos del público asumiendo obligaciones respecto a los mismos y las entidades que asuman la gestión de las anteriores.
3. La opción que una empresa, incluida en el ámbito de aplicación del Plan General de Contabilidad de PYMES, ejerza de seguir este Plan o el Plan General de Contabilidad, deberá mantenerse de forma continuada, como mínimo, durante tres ejercicios, a no ser que, con anterioridad al transcurso de dicho plazo, la empresa pierda la facultad de aplicar el Plan General de Contabilidad de PYMES, conforme a lo establecido en los apartados anteriores.

Artículo 3. Aplicación del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

1. La empresa que, cumpliendo los requisitos exigidos en el artículo anterior, opte por la aplicación del Plan General de Contabilidad de PYMES, deberá aplicarlo de forma completa.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, no tendrán carácter vinculante los movimientos contables incluidos en la quinta parte del Plan General de Contabilidad de PYMES y los aspectos relativos a la numeración y denominación de cuentas incluidos en la cuarta parte, excepto en aquellos aspectos que contengan criterios de registro o valoración.

2. Cuando una empresa que aplique el Plan General de Contabilidad de PYMES realice una operación cuyo tratamiento contable no esté con

templado en dicho texto habrá de remitirse a las correspondientes normas y apartados contenidos en el Plan General de Contabilidad con la excepción de los relativos a activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta que en ningún caso serán aplicables.

Artículo 4. Criterios específicos aplicables por microempresas.

- I. Los criterios señalados en los apartados siguientes de este artículo, podrán ser aplicados por todas las empresas que habiendo optado por aplicar el Plan General de Contabilidad de PYMES, durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las siguientes circunstancias:
 - a) Que el total de las partidas del activo no supere el millón de euros.
 - b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los dos millones de euros.
 - c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a diez.

Las empresas perderán la facultad de aplicar los criterios específicos contenidos en el presente artículo si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

En el ejercicio social de su constitución o transformación, las empresas podrán aplicar los criterios específicos contenidos en el presente artículo si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en este apartado.

Si la empresa formase parte de un grupo de empresas en los términos descritos en la norma de elaboración de las cuentas anuales I I^a Empresas de grupo, multigrupo y asociadas contenida en la tercera parte del Plan General de Contabilidad de PYMES, para la cuantificación de los importes se tendrá en cuenta la suma del activo, del importe neto de la cifra de negocios y del número medio de trabajadores del conjunto de las entidades que conformen el grupo.

Las magnitudes contables a las que se refiere este apartado serán las que se deriven de las normas contables que hayan resultado de aplicación en el último ejercicio y en ausencia de éste, las del Plan General de Contabilidad de PYMES incluyendo los criterios específicos para microempresas.

A estos exclusivos efectos, cuando proceda considerar los criterios específicos para microempresas, el total activo deberá incrementarse en el importe de los compromisos financieros pendientes derivados de los acuerdos descritos en la norma primera del apartado 3 de este artículo.

El registro de las operaciones debe condicionarse al previsible cumplimiento de los citados requisitos.

2. La opción que una microempresa ejerza de aplicar o no los criterios específicos contenidos en el apartado 3 siguiente, deberá mantenerse de forma continuada, como mínimo, durante tres ejercicios, a no ser que, con anterioridad al transcurso de dicho plazo, la empresa pierda la facultad de aplicar los criterios específicos para microempresas, conforme a lo establecido en el apartado anterior.
3. Las empresas que opten por los criterios específicos de las microempresas, habrán de hacerlo de forma conjunta, debiendo seguir las siguientes normas, respecto a las operaciones descritas a continuación:

I.^a Acuerdos de arrendamiento financiero y otros de naturaleza similar: En la calificación de un acuerdo de arrendamiento como financiero, se estará a lo dispuesto en la norma de registro y valoración correspondiente incluida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad de PYMES.

Los arrendatarios de los acuerdos de arrendamiento financiero u otros de naturaleza similar que no tengan por objeto terrenos, solares u otros activos no amortizables, contabilizarán las cuotas devengadas en el ejercicio como gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias. En su caso, en el momento de ejercer la opción de compra, se registrará el activo por el precio de adquisición de dicha opción.

En la memoria de las cuentas anuales, en el apartado 5. Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias, deberá indicarse el valor razonable o valor al contado del activo calculado al inicio del arrendamiento y su vida útil estimada, las cuotas abonadas, la deuda pendiente de pago y el importe por el que se pudiese ejercer la opción de compra, si la hubiere. La información acerca de las cuotas deberá suministrarse diferenciando la parte que corresponda a la recuperación del coste del bien y la carga financiera. A tal efecto, para cada acuerdo de arrendamiento financiero deberá cumplimentarse la siguiente información:

| Año | Cuota del acuerdo de arrendamiento | | Compromisos pendientes |
|-----|------------------------------------|------------------|------------------------|
| | Recuperación del coste | Carga financiera | |
| I | | | |
| ... | | | |
| n | | | |

Los arrendatarios de los acuerdos de arrendamiento financiero u otros de naturaleza similar que tengan por objeto terrenos, solares u otros activos no amortizables, aplicarán los criterios de registro y valoración relativos a los arrendamientos financieros y otras operaciones de naturaleza similar contenidos en la segunda parte del Plan General de Contabilidad de PYMES.

2.^a Impuesto sobre beneficios:

El gasto por impuesto sobre beneficios se contabilizará en la cuenta de pérdidas y ganancias por el importe que resulte de las liquidaciones fiscales del impuesto sobre sociedades relativas al ejercicio. A tal efecto, al cierre del ejercicio, el gasto contabilizado por los importes a cuenta devengados, deberá aumentarse o disminuirse en la cuantía que proceda, registrando la correspondiente deuda o crédito frente a la Hacienda Pública.

En la memoria de las cuentas anuales, en el apartado 9. Situación fiscal, deberá indicarse la siguiente información:

- a) Diferencias entre la base imponible del impuesto y el resultado contable antes de impuestos motivadas por la distinta calificación de los ingresos, gastos, activos y pasivos.
- b) Bases imponibles negativas pendientes de compensar fiscalmente, plazos y condiciones.
- c) Incentivos fiscales aplicados en el ejercicio y los pendientes de deducir, así como los compromisos adquiridos en relación con estos incentivos, y
- d) Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo en relación con la situación fiscal.

A los empresarios individuales, al no estar sujetos al impuesto sobre sociedades, les será de aplicación lo dispuesto en el apartado 5 de la

norma de registro y valoración relativa al impuesto sobre beneficios contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad de PYMES.

4. Las cuentas a utilizar para el registro contable de las operaciones descritas en el apartado 3 anterior serán, con carácter general, las siguientes:

a) La cuenta 621. «Arrendamientos y cánones» prevista en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad de PYMES, se desagregará en las siguientes cuentas de cuatro cifras:

6210. «Arrendamientos y cánones»

6211. «Arrendamientos financieros y otros»

El movimiento de la cuenta 6211 es el siguiente:

Se cargará:

Por el importe devengado por las cuotas del arrendamiento financiero y otros similares, con abono, normalmente, a cuentas del subgrupo 57.

Se abonará:

Con cargo a la cuenta 129.

b) La cuenta 6300. «Impuesto corriente» prevista en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad de PYMES.

5. Las empresas que apliquen los criterios específicos contenidos en el apartado 3 de este artículo incluirán en el apartado 2.1.a) de la memoria una mención expresa de la aplicación de estos criterios.

Artículo 5. Entidades no mercantiles.

Las entidades que realicen actividades no mercantiles que vengan obligadas por sus disposiciones específicas a aplicar alguna adaptación del Plan General de Contabilidad, podrán optar por aplicar los contenidos del Plan General de Contabilidad de PYMES y los criterios contables específicos para microempresas establecidos en el artículo 4 de este real decreto, en lugar de los contenidos en el Plan General de Contabilidad, siempre y cuando cumplan los requisitos exigidos para ello contemplados en los artículos 2 y 4 de este real decreto. Se deberán respetar en todo caso las particularidades que en relación con la contabilidad de dichas entidades establezcan, en su caso, sus disposiciones específicas.

Asimismo, si en las disposiciones específicas se establecen parámetros diferentes para posibilitar la formulación de balance abreviado, deberán cumplirse adicionalmente éstos para poder hacer uso de la opción recogida en el párrafo anterior de este artículo.

Disposición adicional primera. Ajustes derivados del abandono de los criterios específicos aplicables por las microempresas.

Al inicio del primer ejercicio en el que una empresa deje de aplicar los criterios específicos contemplados en el artículo 4 de este real decreto, y aplique en los acuerdos de arrendamiento financiero y otros de naturaleza similar y en el impuesto sobre beneficios los contenidos del Plan General de Contabilidad de PYMES, realizará esta aplicación de forma retroactiva, debiendo registrar todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento exige el Plan General de Contabilidad de PYMES. La contrapartida de los ajustes que deban realizarse será una partida de reservas salvo que, de acuerdo con los criterios incluidos en la segunda parte del Plan General de Contabilidad de PYMES, deban utilizarse otras partidas del patrimonio neto.

En las primeras cuentas anuales que se formulen abandonando los criterios específicos aplicables por las microempresas, la empresa creará en la memoria un apartado con la denominación “Aspectos derivados del abandono de los criterios específicos aplicables por las microempresas”, en el que se mencionarán las diferencias entre los criterios contables específicos de las microempresas aplicados en el ejercicio anterior y los actuales, así como la cuantificación del impacto que produce esta variación de criterios contables en el patrimonio neto de la empresa.

En caso de que resulte de aplicación el Plan General de Contabilidad, se seguirá lo establecido en la disposición adicional única del Real Decreto 1514/2007, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Disposición adicional segunda. Aplicación del Plan General de Contabilidad de PYMES cuando en ejercicios previos se ha utilizado el Plan General de Contabilidad.

En el primer ejercicio en el que una empresa deje de aplicar el Plan General de Contabilidad y aplique el Plan General de Contabilidad de PYMES, realizará esta aplicación de forma retroactiva, cancelándose al inicio de dicho ejercicio los ajustes por cambios de valor que figuren en el patrimonio neto con cargo

o abono a las partidas de los instrumentos financieros que hubieran originado los citados ajustes.

En las primeras cuentas anuales que se formulen aplicando el Plan General de Contabilidad de PYMES, la empresa creará en la memoria un apartado con la denominación “Aspectos derivados de la transición al Plan General de Contabilidad de PYMES”, en el que se incluirá una explicación de las principales diferencias entre los criterios contables aplicados en el ejercicio anterior y los actuales, así como la cuantificación del impacto que produce esta variación de criterios contables en el patrimonio neto de la empresa.

Disposición adicional tercera. Incorporación de los criterios específicos aplicables por las microempresas.

En el ejercicio en el que una empresa pase a aplicar los criterios específicos de microempresas, realizará esta aplicación de forma prospectiva desde el inicio de dicho ejercicio, debiendo contabilizarse de acuerdo con los criterios contenidos en ejercicios anteriores los saldos derivados de las operaciones reguladas en dicho artículo 4.

En la memoria de las cuentas anuales, se informará acerca del tratamiento contable de cada uno de los acuerdos de arrendamiento financiero suscritos.

Disposición transitoria primera. Reglas generales para la aplicación del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas en el primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2008.

- I. Los criterios contenidos en el Plan General de Contabilidad de PYMES deberán aplicarse de forma retroactiva con las excepciones que se indican en la disposición transitoria segunda de este real decreto.

A tal efecto, el balance de apertura del ejercicio en que se aplique por primera vez el Plan General de Contabilidad de PYMES (en adelante, el balance de apertura), se elaborará de acuerdo con las siguientes reglas:

- a) Deberán registrarse todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento exige el Plan General de Contabilidad de PYMES.

- b) Deberán darse de baja todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento no está permitido por el Plan General de Contabilidad de PYMES.
- c) Deberán reclasificarse los elementos patrimoniales en sintonía con las definiciones y los criterios incluidos en el Plan General de Contabilidad de PYMES.
- d) La empresa podrá optar por valorar todos los elementos patrimoniales que deban incluirse en el balance de apertura conforme a los principios y normas vigentes con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, salvo los instrumentos financieros que se valoren por su valor razonable.

Si la empresa decide no hacer uso de la opción anterior, valorará todos sus elementos patrimoniales de conformidad con las nuevas normas establecidas en el presente real decreto.

- 2. La contrapartida de los ajustes que deban realizarse para dar cumplimiento a la primera aplicación será una partida de reservas, salvo que, de acuerdo con los criterios incluidos en la segunda parte del PI.

Disposición transitoria segunda. Excepciones a la regla general de primera aplicación.

- 1. La empresa podrá aplicar las siguientes excepciones a la regla general incluida en la disposición transitoria primera de este real decreto:

- a) Las provisiones correspondientes a obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas al inmovilizado material, tales como los costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, podrán calcularse y contabilizarse por el valor actual que tengan en la fecha del balance de apertura.

Adicionalmente deberá estimarse el importe que habría sido incluido en el coste del activo cuando el pasivo surgió por primera vez, calculando la amortización acumulada sobre ese importe.

- b) La empresa podrá optar por no aplicar con efectos retroactivos el criterio de capitalización de gastos financieros incluido en las normas de registro y valoración 2ª.I y 12ª.I.

2. La aplicación retroactiva de los nuevos criterios está prohibida en los siguientes casos:
 - a) Si una empresa dio de baja activos o pasivos financieros no derivados, conforme a las normas contables anteriores, no se reconocerán aunque lo exijan las normas de registro y valoración 8ª y 9ª contenidas en la segunda parte del Plan General de Contabilidad de PYMES, a menos que deban recogerse como resultado de una transacción o acontecimiento posterior.
 - b) Estimaciones. En el balance de apertura, salvo evidencia objetiva de que se produjo un error, las estimaciones deberán ser coherentes con las que se realizaron en su día.

Disposición transitoria tercera. Información a incluir en las cuentas anuales del primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2008.

En las primeras cuentas anuales que se formulen aplicando el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas empresas, se deberá incorporar la siguiente información:

1. A los efectos de la obligación establecida en el artículo 35.6 del Código de Comercio, y a los efectos derivados de la aplicación del principio de uniformidad y del requisito de comparabilidad, las cuentas anuales correspondientes al ejercicio que se inicie a partir de la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad de PYMES, se considerarán cuentas anuales iniciales, por lo que no se reflejarán cifras comparativas en las referidas cuentas.

Sin perjuicio de lo anterior, en la memoria de dichas cuentas anuales iniciales se reflejarán el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias incluidos en las cuentas anuales del ejercicio anterior.

Asimismo, en la memoria de estas primeras cuentas anuales, se creará un apartado con la denominación “Aspectos derivados de la transición a las nuevas normas contables”, en el que se incluirá una explicación de las principales diferencias entre los criterios contables aplicados en el ejercicio anterior y los actuales, así como la cuantificación del impacto que produce esta variación de criterios contables en el patrimonio neto de la empresa. En particular, se incluirá una conciliación referida a la fecha del balance de apertura.

2. Adicionalmente, si como consecuencia de los ajustes a realizar en la fecha a que corresponda el balance de apertura se registrase una pérdida por deterioro, la empresa deberá suministrar en la memoria la información requerida en el Plan General de Contabilidad de PYMES.

Disposición transitoria cuarta. Aplicación de los criterios específicos de las microempresas en el primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2008.

Una empresa que haya aplicado el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, y que pudiendo aplicar los criterios específicos contenidos en el apartado 3 del artículo 4 de este real decreto, opte por ello, aplicará dichos criterios de forma prospectiva desde el inicio de dicho ejercicio, debiendo contabilizarse de acuerdo con los criterios contenidos en ejercicios anteriores los saldos derivados de las operaciones reguladas en dicho artículo 4.

En la memoria de las cuentas anuales, se informará acerca del tratamiento contable de cada uno de los acuerdos de arrendamiento financiero suscritos.

Disposición transitoria quinta. Cálculo de los límites de aplicación.

Se tomarán en consideración los límites establecidos en los artículos 2 y 4, para todos los ejercicios a computar en la fecha de cierre del primer ejercicio en que resulte de aplicación este real decreto.

Las magnitudes contables establecidas en los citados artículos que deben tomarse en consideración para el primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2008, serán las que se deriven del contenido del Plan General de Contabilidad de PYMES, incluyendo en el caso del artículo 4 los criterios específicos para microempresas.

Disposición transitoria sexta. Desarrollos normativos en materia contable.

Los desarrollos normativos en materia contable en vigor a la fecha de publicación de este real decreto seguirán aplicándose por los sujetos contables que apliquen el Plan General de Contabilidad de PYMES, en los términos establecidos en la disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007 de 16 de

noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, y siempre que no se opongan a los criterios contenidos en el presente real decreto.

Disposición final primera. Normas de desarrollo del Plan General de Contabilidad de PYMES.

Los desarrollos normativos del Plan General de Contabilidad que se aprueben en virtud de las habilitaciones recogidas en las disposiciones finales del Real Decreto 1514/2007 de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, serán de aplicación obligatoria para las empresas que apliquen el Plan General de Contabilidad de PYMES.

En caso de existir algún aspecto diferenciado para las Pequeñas y Medianas Empresas, en dichos desarrollos normativos se hará expresa mención de esta circunstancia.

Disposición final segunda. Título competencial.

El presente Real Decreto tiene el carácter de desarrollo de la legislación mercantil, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 149.1.6ª de la Constitución.

Disposición final tercera. Entrada en vigor.

La presente norma entrará en vigor el día 1 de enero de 2008 y será de aplicación en los términos previstos en el presente real decreto, para los ejercicios que se inicien a partir de dicha fecha.

Dado en Madrid, el 16 de noviembre de 2007.

JUAN CARLOS R.

EL VICEPRESIDENTE SEGUNDO DEL GOBIERNO Y
MINISTRO DE ECONOMIA Y HACIENDA

Pedro Solbes Mira

INTRODUCCIÓN

I

I.- Con la aprobación del Plan General de Contabilidad por el Decreto 530/1973, de 22 de febrero, España se incorporó a las tendencias modernas sobre normalización contable.

Posteriormente, la incorporación de España a la hoy Unión Europea trajo consigo la armonización de las normas contables vigentes en aquel momento con el Derecho comunitario derivado en materia contable, en adelante Directivas contables (la Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad y la Séptima Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983, relativa a las cuentas consolidadas). El cauce legal y reglamentario empleados para alcanzar dicha convergencia fueron, respectivamente, la Ley 19/1989, de 25 de julio, y el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de 1990.

A partir de ese momento se incardina en el seno del Derecho Mercantil español un auténtico Derecho Contable que ha dotado a la información económico-financiera de un marcado carácter internacional, para lo cual, el Plan General de Contabilidad, de modo similar a lo sucedido en otros países, ha sido un instrumento básico de normalización.

La actividad normalizadora realizada en España hubiera quedado incompleta sin los desarrollos normativos que han sido impulsados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en los que han colaborado la Universidad, los profesionales y otros expertos relacionados con la materia contable. Estos desarrollos normativos han venido tomando como referente los pronunciamientos de las organizaciones emisoras de criterios contables a nivel nacional e internacional. De igual modo, no cabe duda de que el empresariado español ha contribuido a cimentar la aceptación de la normalización contable mediante su aplicación.

2.- En el año 2000, guiada por el objetivo de hacer más comparable y homogénea la información económico-financiera de las empresas europeas, con independencia de su lugar de residencia y del mercado de capitales en el cual coticen, la Comisión Europea recomendó a las restantes instituciones comunitarias la conveniencia de exigir que las cuentas anuales consolidadas que elaboran las compañías cotizadas se formularan aplicando el cuerpo normativo contable constituido por las normas e interpretaciones emitidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (CNIC) –International Accounting Standards Board (IASB)–.

El proceso de exigencia legal para aplicar en Europa normas contables elaboradas por un organismo privado requirió de un instrumento jurídico, el Reglamento 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, que definió el proceso de adopción por la Unión Europea de las Normas Internacionales de Contabilidad (en adelante, NIC//NIIF adoptadas), disponiendo la obligatoriedad de aplicar estas normas en las cuentas anuales consolidadas que elaboren las empresas con valores admitidos a cotización y que otorgó a los Estados miembros la competencia para tomar la decisión de permitir o requerir la aplicación directa de las NIC//NIIF adoptadas a las cuentas individuales de todas las sociedades, incluidas las cotizadas, y/o a las cuentas anuales consolidadas de los restantes grupos.

3.- En nuestro país, el alcance de la decisión europea, fue analizado por la Comisión de Expertos creada por Orden Comunicada del Ministro de Economía de 16 de marzo de 2001, que elaboró un informe sobre la situación de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma, publicado en el año 2002 y cuya principal recomendación fue que en las cuentas anuales individuales se siguiera aplicando la normativa contable española, convenientemente reformada para lograr la adecuada homogeneidad y comparabilidad de la información contable, en el marco de las nuevas exigencias contables europeas, considerándose que en el ámbito de las cuentas anuales consolidadas debía dejarse a opción del sujeto contable la aplicación de las normas españolas o de los Reglamentos comunitarios.

En sintonía con esta reflexión, el legislador español mediante la disposición final undécima de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, mantuvo la elaboración de la información contable individual de las empresas españolas, incluidas las sociedades cotizadas, en el marco de los principios contables del Derecho Mercantil Contable español.

4.- Los cambios recomendados por la Comisión de Expertos se han materializado en la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con

base en la normativa de la Unión Europea (en adelante, Ley 16/2007), que ha introducido en el Código de Comercio y en la Ley de Sociedades Anónimas las modificaciones imprescindibles para avanzar en este proceso de convergencia internacional, garantizando al mismo tiempo que la modernización de la contabilidad española no interfiera en el régimen jurídico de aspectos neurálgicos de la vida de toda sociedad mercantil, como la distribución de beneficios, la reducción obligatoria del capital social y la disolución obligatoria por pérdidas.

La disposición final primera de la Ley habilita al Gobierno para aprobar como norma complementaria del Plan General de Contabilidad, otro texto ajustado a las necesidades informativas de las pequeñas y medianas empresas (en adelante, también Plan General de Contabilidad de PYMES o Plan de PYMES), que recoja el tratamiento contable de las operaciones realizadas, con carácter general, por estas empresas y que simplifique criterios de registro, valoración e información a incluir en la memoria. Adicionalmente, la citada disposición establece que se simplificarán determinados criterios específicos para las empresas de muy reducida dimensión; en particular, en el gasto por impuesto sobre sociedades y en las operaciones de arrendamiento financiero y otras de naturaleza similar.

Las habilitaciones reglamentarias de carácter general se completan con la otorgada al Ministro de Economía y Hacienda para aprobar, a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, las adaptaciones sectoriales, y al propio Instituto para aprobar normas en desarrollo del Plan General de Contabilidad y de sus normas complementarias que serán obligatorias para todos los sujetos contables, incluidos los que apliquen el Plan General de Contabilidad de PYMES, sin perjuicio de las especificidades que para los mismos se puedan regular.

Cabe destacar que la Unión Europea ha emprendido en los últimos años, un conjunto de medidas tendentes a simplificar las obligaciones de las pequeñas y medianas empresas, comenzando por la Recomendación de la Comisión sobre la mejora y simplificación del entorno de los negocios para empresas que comienzan su actividad y más recientemente el Consejo Europeo de ocho y nueve de marzo de 2007, ha puesto de relieve la necesidad de reducir las cargas administrativas de las empresas europeas. En esta reducción la contabilidad es uno de los ámbitos prioritarios y así se ha reflejado en la Comunicación de la Comisión relativa a la simplificación del entorno empresarial en los ámbitos del Derecho de sociedades, la contabilidad y la auditoría.

En este contexto, la iniciativa emprendida y que se materializa en este Plan de PYMES incorpora una simplificación del modelo contable para adaptarlo a las operaciones que con generalidad realizan estas empresas, que se ubica en el marco contable general español y que mantiene el nivel informativo que se exige a las cuentas anuales.

5.- Fruto de la autorización prevista en la disposición final primera de la Ley 16/2007, se iniciaron los trabajos tendentes a la aprobación de un Plan General de Contabilidad de PYMES y de criterios contables específicos para microempresas, tomando como punto de partida el texto del Plan General de Contabilidad, dado que como la propia disposición final primera de la Ley indica, se trata de una norma complementaria de éste que recoge los contenidos del mismo, con las especialidades y simplificaciones que en el Plan de PYMES se prevén.

En este sentido, la sistemática de esta norma se ha desarrollado de forma similar a la práctica seguida por determinados reguladores contables en el ámbito internacional y, en particular, por el Comité Internacional de Normas de Contabilidad (CINC o IASB), que en la actualidad está también desarrollando un proyecto de norma separada dirigida a un colectivo de empresas con una necesidad latente de contabilidad más sencilla.

Los trabajos de elaboración del borrador del Plan han estado a cargo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre la base de las conclusiones alcanzadas en reuniones previas con representantes de asociaciones, profesionales y diferentes colectivos relacionados con la información económico financiera que deben rendir este tipo de empresas.

Con esta adecuación del Plan General de Contabilidad a las Pequeñas y Medianas Empresas se cumple el mandato legal, con la pretensión de dar a estas empresas una herramienta que facilite la aplicación del nuevo marco contable introducido a través de la Ley 16/2007, en la que se simplifican algunos criterios contables contenidos en el Plan General de Contabilidad y, por otra parte, se regulan sólo las operaciones que se considera que van a resultar más habituales en el entorno empresarial de las PYMES. Éstas, con las excepciones recogidas en el artículo 2 del real decreto que aprueba este Plan, han quedado delimitadas por aquellas empresas que puedan formular balance, estado de cambios en el patrimonio neto y memoria abreviados².

II

6.- El Plan General de Contabilidad de PYMES presenta una estructura idéntica al Plan General de Contabilidad, habiendo reducido sus contenidos en las operaciones que se ha valorado que los destinatarios de esta norma llevan a cabo con menor habitualidad y habiendo simplificado algunos aspectos puntuales. En el resto de las materias, se mantienen los contenidos del Plan General

² Aspecto de la norma modificado. Ver Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre.

de Contabilidad, en aras de una clara homogeneidad en todos aquellos aspectos que no hayan sido modificados en alguna medida.

En concreto, se divide en las siguientes partes:

- Marco Conceptual de la Contabilidad
- Normas de registro y valoración para pequeñas y medianas empresas
- Cuentas anuales
- Cuadro de cuentas
- Definiciones y relaciones contables

El Marco Conceptual de la Contabilidad es el conjunto de fundamentos, principios y conceptos básicos cuyo cumplimiento conduce en un proceso lógico deductivo al reconocimiento y valoración de los elementos de las cuentas anuales, y se concibe de la misma forma para todas las empresas, con independencia de su tamaño, presentando por lo tanto una estructura idéntica y un contenido muy similar al previsto en el Plan General de Contabilidad.

Las pequeñas y medianas empresas deberán formular el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto y la memoria, que son los documentos que forman parte de sus cuentas anuales. Con el ánimo de simplificar las obligaciones contables de las empresas que no superen el tamaño exigido para obligar a someter sus cuentas anuales a auditoría, la Ley 16/2007, de 4 de julio, no exige a estas empresas la presentación del estado de flujos de efectivo. Este estado podrá ser presentado de forma voluntaria, en cuyo caso deberá elaborarse de acuerdo con lo establecido en el Plan General de Contabilidad³.

La imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados, como corolario de la aplicación sistemática y regular de las normas contables, sigue siendo el objetivo de las cuentas anuales de las pequeñas y medianas empresas. Para alcanzar este objetivo, en el Marco Conceptual se precisa que la contabilización de las operaciones debe responder y mostrar la sustancia económica y no sólo la forma jurídica utilizada para instrumentarlas.

En orden a mostrar la imagen fiel de las pequeñas y medianas empresas se enuncian los mismos principios que en el Plan General de Contabilidad: empresa en funcionamiento, devengo, uniformidad, prudencia, no compensación e importancia relativa, mientras que los principios de registro y correlación de ingresos y gastos del Plan General de Contabilidad de 1990, se ubican como criterios de reconocimiento de los elementos de las cuentas anuales, y el principio del precio de adquisición se ha incluido en el apartado del Marco Conceptual relativo a los criterios valorativos, dado que la asignación de valor es el último paso antes de contabilizar

³ Aspecto de la norma modificado. Ver Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre.

toda transacción o hecho económico. Por último, desaparece la prevalencia del principio de prudencia, situándose en un plano de igualdad con los demás principios.

Las cuentas anuales de las PYMES contienen los mismos elementos: activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos, recogidos en el Plan General de Contabilidad, que quedan definidos en los mismos términos.

No obstante, habrá que tener en cuenta al objeto de su incorporación en el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y el estado de cambios en el patrimonio neto, que la norma aplicable a las PYMES establece ciertas particularidades en cuanto a los criterios de reconocimiento y valoración de algunos elementos, en orden a facilitar su comprensión y aplicación por las entidades de menor dimensión económica, fundamentalmente en el ámbito de los instrumentos financieros, por lo que en todo caso se deberán cumplir los criterios desarrollados en este Plan.

En cuanto a la posibilidad de que se imputen ciertos ingresos y gastos directamente al patrimonio neto, si bien en el Plan General de Contabilidad de PYMES pierden peso específico las operaciones que suponen una imputación directa al patrimonio de la empresa, al haberse eliminado de la norma los activos financieros disponibles para la venta⁴, este aspecto se mantiene en tanto existen ciertas operaciones que van a llevarse directamente al patrimonio, tal como las subvenciones o las posibles operaciones de cobertura que realizara una pequeña o mediana empresa, la cual deberá aplicar los contenidos sobre estas operaciones de cobertura, recogidos en el Plan General de Contabilidad.

En consecuencia, las circunstancias contempladas para que los activos, pasivos, ingresos y gastos se incorporen a las cuentas anuales de una pequeña o mediana empresa son las mismas que las previstas en el Plan General de Contabilidad, es decir, cumplimiento de las definiciones incluidas en el apartado 4 del Marco Conceptual de la Contabilidad, probabilidad en la obtención o salida de beneficios o rendimientos económicos y por último que los elementos se puedan valorar de forma fiable.

En el apartado 6 del Marco Conceptual se ha mantenido también la homogeneidad con el apartado homólogo del nuevo Plan General de Contabilidad. En este sentido se recogen las definiciones y los criterios valorativos a los que posteriormente se apela en las normas de registro y valoración: coste histórico o coste, valor razonable, valor neto realizable, valor actual, valor en uso, costes de venta, coste amortizado, costes de transacción atribuibles a un activo o pasivo financiero, valor contable o en libros y valor residual.

De todos ellos, sin duda, la principal novedad es el valor razonable, si bien su utilización en el ámbito de los instrumentos financieros queda más restrin-

⁴ Aspecto de la norma modificado. Ver Real Decreto 1/2021, de 12 de enero.

gida en este Plan que en el Plan General de Contabilidad, dado que no se contempla la categoría de los activos financieros disponibles para la venta⁵. La utilización del valor razonable sigue siendo necesaria no sólo para contabilizar determinadas correcciones valorativas sino también para registrar los ajustes de valor por encima del precio de adquisición en la cartera mantenida para negociar y activos financieros híbridos, así como en determinadas operaciones tales como las permutas comerciales.

Por último, se recoge en esta primera parte un apartado que contiene los principios y normas generalmente aceptados, aplicables en el marco contable interno, que son los mismos para todas las empresas, sin perjuicio obviamente de la diferencia que supone la imposibilidad de que el Plan General de Contabilidad considere el Plan General de Contabilidad de PYMES como norma de contabilidad generalmente aceptada, por cuanto los sujetos que sigan el Plan General de Contabilidad no podrán tomar en consideración los especiales criterios contemplados para las pequeñas y medianas empresas.

7.- La segunda parte del Plan General de PYMES contiene las normas de registro y valoración de los distintos elementos patrimoniales y transacciones; en este caso particularizadas en las más comunes realizadas por las pequeñas y medianas empresas.

El presente Plan General de Contabilidad de PYMES, salvo en los casos específicos en los que se ha simplificado algún aspecto o se han eliminado determinadas normas, mantiene la misma redacción del Plan General de Contabilidad, máxime teniendo en cuenta la extendida cultura contable de nuestras empresas después de 17 años de aplicación obligatoria del texto de 1990. Es por ello, que el Plan General de Contabilidad de PYMES, es una norma jurídica completa que con las excepciones específicas, ha mantenido el nivel de detalle del Plan General de Contabilidad de forma que, con carácter general, un usuario de este Plan de PYMES pueda encontrar en relación con el tratamiento contable que debe otorgar a sus operaciones normales, un nivel de respuesta similar al contenido en el Plan General de Contabilidad, evitando de esta forma tener que acudir de forma sistemática o habitual a dos textos normativos.

Asimismo es en esta parte donde fundamentalmente se han realizado de facto las simplificaciones del Plan General de Contabilidad para las PYMES, en tanto se han eliminado normas y elementos que regulaban aspectos que se estima tienen poca o ninguna aplicación o que son de compleja utilización, en términos generales, para una PYME.

⁵ Aspecto de la norma modificado. Ver Real Decreto 1/2021, de 12 de enero.

En otros casos se han regulado elementos y operaciones con criterios simplificadores que llevan a una menor complejidad en las valoraciones y en los registros contables de algunos elementos patrimoniales, como es el caso de los instrumentos financieros o las operaciones de arrendamiento financiero.

Antes de pasar a esbozar las principales modificaciones introducidas en las normas de registro y valoración para pequeñas y medianas empresas, y dado el carácter complementario de este Plan respecto del Plan General de Contabilidad, merece la pena hacer una breve mención a las normas o apartados del Plan General de Contabilidad que se han eliminado en el presente Plan de PYMES:

- Fondo de comercio.
- Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta.
- Instrumentos financieros compuestos.
- Derivados que tengan como subyacente inversiones en instrumentos de patrimonio no cotizados cuyo valor razonable no pueda ser determinado con fiabilidad.
- Contratos de garantía financiera.
- Fianzas entregadas y recibidas.
- Coberturas contables.
- Conversión de las cuentas anuales a la moneda de presentación (carecería de sentido su incorporación dado que sólo se utiliza en caso de moneda funcional distinta a la moneda de presentación, habiéndose establecido como requisito para utilizar este Plan General de Contabilidad de PYMES que la moneda funcional de la empresa sea el euro).
- Pasivos por retribuciones a largo plazo al personal.
- Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio.
- Combinaciones de negocios.
- Operaciones de fusión, escisión y aportaciones no dinerarias de un negocio entre empresas del grupo.

En caso de que una empresa que aplique este Plan General de Contabilidad de PYMES realice una operación no regulada en él, ha de remitirse a las normas correspondientes del Plan General de Contabilidad, con la excepción de la norma de registro y valoración de activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta, al haber considerado suficiente para estas empresas los criterios contenidos en relación con los activos que puedan ser enajenados en el Plan General de Contabilidad de PYMES. Asimismo esta exclusión se exige de forma imperativa para uniformar el tratamiento dado por las empresas que apliquen este Plan de PYMES.

Debe también resaltarse el carácter obligatorio de las normas de registro y valoración para PYMES, no admitiéndose usos parciales del texto que puedan confundir al destinatario de las cuentas anuales sobre el marco normativo aplicado por el sujeto informante.

8.- Por lo que se refiere al inmovilizado material, las normas segunda y tercera siguen un esquema parecido al del Plan de 1990, introduciendo ciertas simplificaciones respecto al Plan General de Contabilidad.

Como novedades respecto al Plan de 1990 destaca:

- La incorporación, formando parte del precio de adquisición, del valor actual de las obligaciones derivadas del desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar en el que se asienten los activos, que en el Plan de 1990 originaban el registro sistemático de una provisión para riesgos y gastos.
- El nuevo tratamiento de las provisiones para grandes reparaciones. En la fecha de adquisición, la empresa deberá estimar e identificar el importe de los costes necesarios para realizar la revisión del activo. Estos costes se amortizarán como un componente diferenciado del coste del activo hasta la fecha en que se realice la revisión, momento en que se tratará contablemente como una sustitución, dándose de baja cualquier importe pendiente de amortizar y se reconocerá el importe satisfecho por la reparación, que a su vez deberá amortizarse de forma sistemática hasta la siguiente revisión.
- Asimismo el Plan General de Contabilidad de PYMES, a diferencia del Plan de 1990 (que, con carácter general, otorgaba la opción), obliga a capitalizar los gastos financieros incurridos por la adquisición o construcción de activos hasta la fecha en que estén en condiciones de funcionamiento, siempre y cuando los activos necesiten un período superior a un año para estar en condiciones de uso.
- La última modificación relevante en esta norma se produce en el criterio para contabilizar las permutas de inmovilizado material. Se diferencian las permutas de carácter comercial de las que no lo son, identificando las primeras por el indicio de que los flujos de caja esperados del activo recibido difieren significativamente de los del entregado, bien porque la configuración de los citados flujos difiere o bien porque el valor subjetivo para la empresa del bien recibido es mayor que el del entregado, convirtiéndose por tanto este último desde un punto de vista económico en un medio de pago. A partir de este razonamiento, cuando la permuta tiene naturaleza comercial, la norma dispone que deberá contabilizarse

el correspondiente resultado siempre y cuando pueda obtenerse un valor fiable del valor razonable del elemento entregado o, en su caso, del recibido.

Todos estos aspectos presentan en el Plan de PYMES el mismo contenido que en el Plan General de Contabilidad. Por el contrario, en aras a lograr una mayor simplificación, no se incluye en este Plan General de Contabilidad de PYMES el concepto de unidad generadora de efectivo. Las unidades generadoras de efectivo se utilizan específicamente en aquellos casos en los que no se pueda evaluar el posible deterioro de cada bien del inmovilizado material mediante un cálculo individualizado de su importe recuperable, debiéndose determinar en ese caso el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca dicho activo. Este concepto, además, tiene una especial significación en aquellos casos en los que exista un fondo de comercio dado que éste debe ser asignado desde la fecha de adquisición entre las unidades generadoras de efectivo sobre las que se esperen que recaigan los beneficios de las sinergias de la combinación de negocios, estableciendo el Plan General de Contabilidad la forma de proceder en caso de deterioro de la unidad generadora de efectivo.

Teniendo en cuenta que se han eliminado del Plan de PYMES las referencias al fondo de comercio y que el tratamiento de las correcciones valorativas del inmovilizado se ha venido utilizando con anterioridad a la reforma, se ha optado por suprimir la referencia específica en esta norma a la unidad generadora de efectivo prevista en el Plan General de Contabilidad, de forma que su contenido resulta muy similar al previsto en el Plan de 1990. Todo ello sin perjuicio de la posible consideración de la unidad generadora de efectivo en caso de resultar necesario, bien porque no pueda calcularse el deterioro elemento a elemento, bien porque la PYME haya realizado una combinación de negocios.

Por su parte las normas relativas a los inmovilizados intangibles remiten a los criterios previstos en las normas del inmovilizado material, tal y como ocurre en el Plan General de Contabilidad y en el Plan de 1990. Asimismo, se desarrollan los criterios de reconocimiento previstos en la primera parte, debiendo destacarse que para su registro se exige adicionalmente que el activo sea identificable, por ser separable o por haber surgido de derechos legales o contractuales. Cabe también mencionar el nuevo tratamiento de los gastos de primer establecimiento, que deberán contabilizarse en la cuenta de pérdidas y ganancias como gastos del ejercicio en el que se incurran. Por el contrario, los gastos de constitución y ampliación de capital se imputarán directamente al patrimonio neto de la empresa sin pasar por la citada cuenta de pérdidas y ganancias. Estos gastos lucirán en el estado de

cambios en el patrimonio neto formando parte del conjunto de variaciones del patrimonio neto del ejercicio.

Otra novedad relevante que se ha incorporado en esta norma es la previsión de que los gastos de desarrollo puedan amortizarse en un plazo superior a cinco años siempre que esta mayor vida útil quede debidamente acreditada por la empresa. Por su parte, los gastos de investigación mantienen el mismo tratamiento que les otorgaba el Plan de 1990, aunque las normas internacionales adoptadas en Europa exigen con carácter general su imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se devengan, permitiendo no obstante el registro de los gastos de investigación cuando son identificados como un activo de la empresa adquirida en una combinación de negocios. El Plan General de Contabilidad, así como el Plan de PYMES, en sintonía con la Cuarta Directiva, asumen este tratamiento incluso cuando su origen no trae causa de la citada combinación, siempre y cuando gocen de proyección económica futura.

Por último, y como anteriormente se señaló, cabe hacer especial referencia a la omisión en la norma del fondo de comercio en sintonía con la eliminación que se ha realizado de las normas y criterios relativos a las combinaciones de negocios en este Plan General de Contabilidad de PYMES.

Determinados contratos de arrendamiento u otras operaciones de naturaleza similar, se han convertido en los últimos años en fórmulas de financiación habituales de las empresas españolas. Por ello, la norma de arrendamientos tiene como objetivo precisar el tratamiento contable de estas operaciones que, salvo en lo que respecta a la naturaleza del activo, con carácter general, no debería constituir novedad alguna, dado que la doctrina administrativa ha venido integrando en las letras f) y g) de la norma de valoración 5ª del Plan de 1990, aquellos contratos en los que se produce una transferencia de riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de los bienes o derechos subyacentes.

La norma, al igual que en el Plan General de Contabilidad, establece el tratamiento a seguir en las operaciones de arrendamiento tanto financiero como operativo, así como en los casos de venta con arrendamiento financiero posterior y arrendamiento de terrenos y edificios. En estas operaciones, la principal modificación simplificadora respecto a los contenidos del Plan General de Contabilidad se encuentra en las operaciones de arrendamiento financiero y más concretamente en la contabilidad del arrendatario, el cual registrará en todo caso el activo arrendado y el pasivo financiero asumido por el valor razonable del activo arrendado calculado al inicio del arrendamiento, desapareciendo por tanto la referencia al valor actual del pasivo financiero como límite máximo de esta valoración.

9.- Las normas relativas a instrumentos financieros, constituyen sin lugar a dudas una de las novedades más relevantes del nuevo marco contable español. La aparición de nuevos instrumentos financieros en el mercado y el hecho de que las empresas acudan cada vez con más frecuencia a este tipo de elementos patrimoniales, ha supuesto el desarrollo de un tratamiento contable, que tratando de ser fiel a la realidad económica de este tipo de instrumentos, en ocasiones puede resultar complejo. Por esta razón el Plan General de Contabilidad de PYMES, ha perseguido simplificar en gran medida el régimen contable de los instrumentos financieros regulado en el Plan General de Contabilidad.

En primer lugar, y con una pretensión didáctica, el Plan General de Contabilidad de PYMES, recoge los criterios de registro y valoración de los instrumentos financieros en cuatro normas distintas: activos financieros, pasivos financieros, contratos financieros particulares e instrumentos de patrimonio propio. En esta misma línea, la parte relativa a la baja de activos financieros, ha sido abreviada tomando en consideración que las operaciones habituales que realizan estas empresas son las relativas al descuento de efectos y al “factoring”, habiéndose explicitado en el texto que tanto en los descuentos de efectos como en el “factoring con recurso” no procederá dar de baja el activo financiero cedido y deberá aflorar un pasivo financiero.

Hay que destacar que al igual que el Plan General de Contabilidad, este Plan de PYMES clasifica los instrumentos financieros en categorías a efectos de su valoración. En particular, los activos financieros se clasifican en las siguientes carteras: activos financieros a coste amortizado (en la que se incluyen los clientes), activos financieros mantenidos para negociar y activos financieros a coste.

La valoración inicial de todos los activos financieros será su coste, que con carácter general se equipara al valor razonable de la contraprestación entregada a cambio.

El cambio más significativo, respecto al Plan General de Contabilidad, se encuentra en la eliminación de la categoría de activos financieros disponibles para la venta⁶, calificándose los activos financieros que en el Plan General de Contabilidad se incluyen en esta categoría, como activos financieros a coste amortizado si se trata de valores representativos de deuda o como activos financieros a coste, si se trata de instrumentos de patrimonio.

La eliminación de los activos financieros disponibles para la venta⁷ responde fundamentalmente a una necesidad de simplificación específicamente dirigida a

⁶ Aspecto de la norma modificado. Ver Real Decreto 1/2021, de 12 de enero.

⁷ Aspecto de la norma modificado. Ver Real Decreto 1/2021, de 12 de enero.

estas empresas cuya actividad no radica en la gestión de estos activos, bajo la consideración de que la ausencia de esta valoración no produce una distorsión informativa relevante y simplifica la norma de forma sustancial, al tener efectos en otros activos y operaciones; fundamentalmente, en el caso de inversiones que pasen posteriormente a tener la calificación de inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas (en las que de acuerdo con lo establecido en el Plan General de Contabilidad se deben tener en consideración a los efectos del deterioro los ajustes en patrimonio neto que pudieran haberse ocasionado cuando eran disponibles para la venta); en las apreciaciones que han de realizarse en la norma de moneda extranjera en relación con las partidas monetarias clasificadas en esta categoría (en las que habría que diferenciar el efecto de tipo de cambio que afecta a resultados del efecto variación de valor razonable); y en el propio registro del efecto impositivo en tanto los ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto darán lugar a los correspondientes pasivos y activos por impuesto diferido.

Por último, en la categoría de activos financieros a coste amortizado, se da la opción de registrar en la cuenta de pérdidas y ganancias los costes directos de la transacción (que también pueden ser llevados como mayor valor del activo, que es el régimen previsto en el Plan General de Contabilidad), lo cual simplificará la determinación posterior del coste amortizado.

En cuanto a los pasivos financieros, al igual que en el Plan General de Contabilidad, ha de destacarse como cambio relevante el reconocimiento, valoración y presentación como pasivos, con carácter general, de todos aquellos instrumentos financieros con apariencia de instrumentos de patrimonio que a la luz del fondo de los acuerdos entre emisor y tenedor representen una obligación para la empresa; en particular de determinadas acciones rescatables y acciones sin voto. Asimismo y en la medida en que el tratamiento de estas operaciones debe ser coherente, cuando dichos instrumentos se califiquen como pasivos, lógicamente su remuneración no podrá tener la calificación contable de dividendo sino de gasto financiero.

Por lo que se refiere a la clasificación de los pasivos financieros a efectos de su valoración, se prevén dos categorías: pasivos financieros a coste amortizado (fundamentalmente, proveedores) y pasivos financieros mantenidos para negociar. En consecuencia, se ha eliminado la categoría de otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, de forma paralela a la eliminación de esta misma categoría para los activos financieros⁸.

Al igual que en los activos financieros a coste amortizado, en los pasivos financieros a coste amortizado se ha introducido la opción de llevar a la cuenta

⁸ Aspecto de la norma modificado. Ver Real Decreto 1/2021, de 12 de enero.

de pérdidas y ganancias, los gastos directamente atribuibles a la transacción así como las comisiones, en el momento de su reconocimiento inicial, lo que sin duda supone una facilidad para el sujeto contable que normalmente tendrá disponible como dato externo los intereses derivados de la financiación recibida.

Por lo que se refiere a los contratos financieros particulares, debe destacarse que este Plan de PYMES, no ha contemplado específicamente determinados contratos que aparecen recogidos en el Plan General de Contabilidad (en particular, los pasivos financieros híbridos, los instrumentos financieros compuestos, los derivados que tengan como subyacente inversiones en instrumentos de patrimonio no cotizados cuyo valor razonable no pueda ser determinado con fiabilidad, los contratos de garantía financiera y las fianzas entregadas y recibidas). En caso de que una PYME incurra en alguno de ellos, deberá aplicarles el tratamiento establecido en el Plan General de Contabilidad.

Adicionalmente, se arbitra una simplificación en el ámbito de los activos financieros híbridos en relación con los cuales el Plan General de Contabilidad de PYMES no contempla la posibilidad de registrar y valorar separadamente cada parte del activo híbrido. Por lo tanto, estos activos financieros se valorarán inicialmente por el coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada, y con posterioridad, a su valor razonable, siempre y cuando éste se encuentre a disposición de la empresa, imputándose los cambios que se produzcan en este último en la cuenta de pérdidas y ganancias. Excepcionalmente, la norma también permite que en aquellos casos en que el valor razonable no esté a disposición de la empresa, estos activos se valoren al coste, minorado en todo caso por las correcciones valorativas por deterioro.

La última norma relativa a los instrumentos financieros que recoge este Plan de PYMES es la 11ª Instrumentos de patrimonio propio. Cabe señalar que al igual que en el Plan General de Contabilidad, también se modifica el tratamiento contable otorgado por el Plan de 1990 a las operaciones con acciones o participaciones propias. La variación que se pueda producir entre su precio de adquisición y el importe recibido como contraprestación en el momento de la venta, se registrará directamente en los fondos propios de la empresa, con la finalidad de mostrar el fondo económico de estas operaciones, que constituyen devoluciones o aportaciones al patrimonio neto de los socios o propietarios de la empresa.

Por último, debe resaltarse la eliminación del apartado relativo a las coberturas contables previsto en la norma de instrumentos financieros del Plan General de Contabilidad. En caso de que una pequeña o mediana empresa cubra contablemente sus operaciones en los términos establecidos en el Plan General de Contabilidad, deberá aplicar los criterios en él recogidos.

10.- El tratamiento contable de las existencias no ha sufrido grandes cambios respecto al previsto en el Plan de 1990 y mantiene los mismos criterios que el Plan General de Contabilidad, pudiendo destacar como novedad la no admisión del método LIFO como método de asignación de valor y la regulación expresa del coste de las existencias en la prestación de servicios.

La norma relativa a la moneda extranjera ha quedado reducida a un único apartado que recoge el tratamiento contable de las transacciones cuyo importe se denomina o exige su liquidación en una moneda distinta del euro. Teniendo en cuenta que no podrán aplicar este Plan General de Contabilidad de PYMES aquellas empresas cuya moneda funcional sea distinta del euro, la norma ha omitido toda referencia a la conversión de las cuentas anuales a la moneda de presentación y a la obligatoriedad de que los elementos de las cuentas anuales se valoren en la moneda de su entorno económico (moneda funcional), ya que una empresa que aplique este Plan de PYMES tendrá al euro como moneda funcional y de presentación de las cuentas anuales.

En la valoración posterior, la norma diferencia al igual que el Plan General de Contabilidad los términos de partida monetaria y no monetaria, utilizados en la norma internacional de referencia, NIC nº 21 adoptada en la Unión Europea y en nuestro país en el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre. En cualquier caso, la principal novedad en esta materia, es el cambio de criterio en el tratamiento de las diferencias de cambio positivas en partidas monetarias (tesorería, créditos, débitos e inversiones en valores representativos de deuda), que en el nuevo Plan se contabilizarán directamente en la cuenta de pérdidas y ganancias, como consecuencia de la puesta en pie de igualdad del principio de prudencia respecto a los otros principios, y del consecuente tránsito a un tratamiento simétrico de todas las diferencias de cambio: positivas y negativas.

No obstante, la norma también contempla ciertas modificaciones en relación con el Plan General de Contabilidad, habiendo omitido el tratamiento que procede otorgar en caso de participaciones en moneda extranjera afectadas por altas tasas de inflación, así como las variaciones que se derivan de la desaparición de la categoría de “activos financieros disponibles para la venta”⁹.

En cuanto al impuesto sobre beneficios la norma de registro y valoración 15^a mantiene el enfoque de balance recogido en el nuevo Plan General de Contabilidad para el registro de los activos y pasivos fiscales derivados de este impuesto. En esta materia, el Plan de 1990 seguía el sistema basado en las diferencias temporales/permanentes entre el resultado contable y la base imponible, a partir de la cuenta de pérdidas y ganancias. Adicionalmente, la doctrina contable administrativa, extendió el tratamiento del efecto impositivo a otras operaciones.

⁹ Aspecto de la norma modificado. Ver Real Decreto 1/2021, de 12 de enero.

A partir de esta evolución de la doctrina, puede afirmarse que en el momento de abordar la reforma del efecto impositivo en el actual Plan, partiendo de un enfoque distinto (en el cálculo de las diferencias que darán lugar a activos y pasivos por impuestos diferidos se toma como referente el balance de la empresa), las cuentas anuales mostrarán una imagen similar a la que deberían mostrar como resultado de una correcta aplicación de los criterios anteriores. El cambio se justifica en la búsqueda de coherencia con un Marco Conceptual cuyo camino lógico deductivo conduce a un enfoque de las normas de registro y valoración otorgando preferencia al enfoque de activos y pasivos frente al de ingresos y gastos, debiendo resaltarse adicionalmente que este enfoque es el aceptado internacionalmente con carácter general.

También destaca como novedad respecto al Plan de 1990, la diferenciación que se hace entre gasto/ingreso por impuesto corriente (del que formarán parte las diferencias permanentes del Plan de 1990) y gasto/ingreso por impuesto diferido. El gasto o ingreso total será la suma algebraica de ambos conceptos, que sin embargo deben cuantificarse de forma separada. En este contexto, los impuestos diferidos e impuestos anticipados pasan a denominarse, respectivamente, pasivos y activos por impuesto diferido, con la finalidad de adecuar la norma española a la terminología empleada por las normas internacionales adoptadas en Europa.

No obstante, en esta norma se suprimen los aspectos derivados del fondo de comercio y de las combinaciones de negocios, en coherencia con la omisión que con carácter general se realiza de estas situaciones. Asimismo, la desaparición de la imputación directa a patrimonio neto de los cambios en el valor razonable de los activos disponibles para la venta¹⁰, la imposibilidad de que existan diferencias de conversión y la ausencia de tratamiento de las operaciones de cobertura, llevan a que las diferencias temporarias que no sean temporales que se contemplan para estos sujetos contables sean menores que para los usuarios del Plan General de Contabilidad. En este sentido, en la norma del Plan de PYMES se ha concretado que dichas diferencias se ocasionan normalmente por las subvenciones, donaciones o legados recibidos de terceros no socios.

Las reglas de registro y valoración contenidas en el Plan General de Contabilidad de PYMES sobre los ingresos por ventas y prestación de servicios son las mismas establecidas en el Plan General de Contabilidad. Como novedad respecto al Plan de 1990, apuntar que el nuevo criterio incluido para contabilizar las permutas de bienes o servicios por operaciones de tráfico, de tal suerte que llevará al reconocimiento de resultados positivos en estas operaciones, siempre y cuando los bienes o servicios permutados no sean de similar naturaleza y valor.

¹⁰ Aspecto de la norma modificado. Ver Real Decreto 1/2021, de 12 de enero.

Otra novedad importante en las operaciones comerciales es la incorporación de los descuentos por pronto pago concedidos a clientes, estén o no incluidos en factura, como un componente más (con signo negativo) del importe neto de la cifra de negocios quedando, en consecuencia, excluidos del margen financiero de la empresa. En coherencia con este nuevo criterio, los descuentos por pronto pago concedidos por los proveedores, estén o no incluidos en factura, se contabilizan minorando la partida de aprovisionamientos.

Desde los primeros años de aplicación del anterior Plan, se han suscitado dudas acerca de cuándo debía entenderse que se produce el devengo de los ingresos originados en determinadas operaciones de venta. Las numerosas cláusulas que hoy en día se incorporan a los contratos que instrumentan estas operaciones, hacen difícil identificar en algunas ocasiones el momento en que se produce la corriente real de los bienes y servicios. Con la finalidad de resolver estas dudas, el presente Plan de PYMES hace explícitos con el mismo contenido que el Plan General de Contabilidad los requisitos que deberá cumplir toda transacción para que haya de contabilizarse el correspondiente ingreso¹¹, quedando concretados los criterios que se desprendían del Plan de 1990 en aras de dotar al modelo de mayor seguridad jurídica. Por ejemplo, se explicita el requisito referente a la transferencia que ha de producirse de los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de la transmisión jurídica, el cual ya se había venido configurando desde la doctrina administrativa como una condición indispensable para proceder a registrar el resultado en el transmitente y el activo en el adquirente. Adicionalmente, el análisis que a estos efectos exige la norma internacional adoptada en la Unión Europea requiere el cumplimiento de otras circunstancias que se recogen en la norma.

También en esta línea didáctica o explicativa de la norma, se incorpora a la misma una precisión que desarrolla el principio de fondo sobre forma por la que se exige individualizar las transacciones englobadas en una sola operación o considerar varias transacciones individuales en su conjunto, cuando tras un previo análisis del fondo económico y jurídico de las mismas prevalezca su entidad individual o conjunta, respectivamente.

11.- Las provisiones y contingencias tienen un tratamiento análogo al previsto en el Plan General de Contabilidad, es decir, las provisiones podrán venir determinadas por una disposición legal, contractual o por una obligación implícita o tácita, y se valorarán en la fecha de cierre del ejercicio por el valor actual de la mejor estimación posible del importe necesario para cancelar o transferir a un

¹¹ Aspecto de la norma modificado. Ver Real Decreto 1/2021, de 12 de enero.

tercero la obligación, registrando los ajustes por actualización de la provisión como un gasto financiero conforme se vayan devengando, pudiendo prescindirse del efecto financiero en las provisiones con vencimiento que no exceda el año y siempre que este efecto no sea significativo.

En cuanto a las subvenciones, donaciones y legados recibidos, la norma de registro y valoración diferencia al igual que el Plan General de Contabilidad entre los otorgados por los socios o propietarios de aquellos recibidos de terceros. Las subvenciones otorgadas por terceros, siempre que de acuerdo con los nuevos criterios sean no reintegrables, se califican como ingresos contabilizados, con carácter general, directamente en el estado de cambios en el patrimonio neto, para posteriormente proceder a su imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias atendiendo a su finalidad; en particular, cuando financien gastos, de forma correlacionada a su devengo. Hasta el momento en que no se cumplan las condiciones para considerarlas no reintegrables, dichas subvenciones deberán lucir en el pasivo.

Sin embargo, la principal novedad, al margen de su imputación directa al patrimonio neto en el momento inicial, es el hecho de que las subvenciones, donaciones y legados entregados por los socios o propietarios de la empresa no tienen la calificación de ingresos, sino de fondos propios, al ponerlas en pie de equivalencia desde una perspectiva económica con las restantes aportaciones que los socios o propietarios puedan realizar a la empresa, fundamentalmente, con la finalidad de fortalecer su patrimonio. En el Plan de 1990, únicamente se contemplaba este tratamiento cuando la aportación se realizaba por los socios o propietarios para compensación de pérdidas o con la finalidad de compensar un “déficit”, quedando excluidas las concedidas para asegurar una rentabilidad mínima como las otorgadas para fomentar actividades específicas o con la finalidad de fijar precios políticos para determinados bienes o servicios.

El Plan de PYMES también recoge, en los mismos términos previstos en el Plan General de Contabilidad, el tratamiento contable de los negocios conjuntos. En consecuencia, no se produce en esta materia ninguna innovación contable relevante, sino simplemente una mejora en la sistemática de la norma. Se ha considerado conveniente su mantenimiento en el Plan General de Contabilidad de PYMES, por cuanto es una figura relativamente habitual en las empresas que quedan ubicadas en el ámbito de aplicación de este Plan (fundamentalmente, participación en UTES y comunidades de bienes).

Para las operaciones entre empresas del grupo, el Plan de PYMES realiza la misma remisión a las normas generales, habiendo eliminado la concreción de las operaciones de fusiones, escisiones y aportaciones no dinerarias de unidades de negocio, sin perjuicio de recoger expresamente la norma especial de las aportaciones no dinerarias de negocios desde la perspectiva del aportante, de

forma que quede completa y no existan dudas sobre la regulación de las aportaciones no dinerarias.

12.- Por último en cuanto a las normas 21^a Cambios en criterios contables, errores, y estimaciones contables y 22^a Hechos posteriores al cierre, cabe señalar que no han requerido simplificación alguna respecto al contenido del nuevo Plan General de Contabilidad. No obstante, ha de destacarse que se modifica la regla aplicable a los cambios de criterio contable y errores. En concreto, si bien se mantiene el criterio de cuantificar de forma retroactiva el impacto en los activos y pasivos netos de la empresa, originado por el cambio de criterio contable o la subsanación del error, la modificación consiste en la nueva obligación de presentar los efectos de estos cambios también de forma retroactiva. Esta exigencia derivada del acercamiento a las normas internacionales adoptadas, motiva que los ingresos o gastos resultantes del cambio de criterio o subsanación del error se contabilicen directamente en el patrimonio neto de la empresa; con carácter general, y salvo que el cambio o subsanación afecten a otra partida del patrimonio neto, en una cuenta de reservas voluntarias.

III

13.- La tercera parte del Plan General de Contabilidad de PYMES recoge tanto las normas de elaboración de las cuentas anuales como los modelos de las cuentas anuales de las pequeñas y medianas empresas.

Los documentos que integran las cuentas anuales de una empresa que cumpla las condiciones establecidas en el artículo 175 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas en la redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio, que posibilitan la formulación de balance abreviado, son de acuerdo con esta Ley: el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto y la memoria¹².

Con la finalidad de lograr un adecuado nivel de comparabilidad en la información financiera suministrada por las empresas españolas, y siguiendo con la tradición del Plan de 1990, se han elaborado unos modelos de formato definido, con denominaciones concretas y de obligatoria aplicación. En consecuencia, este Plan de PYMES contiene los modelos de estos documentos que han de aplicar las pequeñas y medianas empresas, los cuales presentan los mismos formatos y desgloses recogidos para el modelo abreviado en el Plan General de Contabilidad, dado que los umbrales de tamaño que delimitan la utilización

¹² Aspecto de la norma modificado. Ver Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre.

de ambos son los mismos, sin perjuicio de la lógica eliminación en el Plan de PYMES de las partidas relacionadas con operaciones no reguladas en éste.

Desde un punto de vista general, también se puede citar como novedad, en sintonía con el criterio incluido en las normas internacionales adoptadas, el requerimiento de incluir también en la memoria de las cuentas anuales, información cuantitativa del ejercicio anterior, así como la necesidad de ajustar las cifras comparativas del periodo anterior, en la medida en que se produzcan ajustes valorativos derivados de cambios de criterios contables o errores. Adicionalmente a la información comparativa de índole numérica, si resulta relevante para la comprensión de las cuentas anuales del ejercicio actual, la norma exige que también se incluya información descriptiva del periodo anterior.

Los elementos patrimoniales del balance se han clasificado en el activo, el pasivo y el patrimonio neto. En el patrimonio neto figurarán en subagrupaciones independientes, los fondos propios y las restantes partidas integrantes del patrimonio neto. Esta clasificación tiene como finalidad clarificar que la composición del patrimonio neto de la empresa, se encuentra constituida por los tradicionales fondos propios y por otras partidas que pueden aparecer en los balances de las empresas, fundamentalmente las subvenciones, donaciones y legados y los ingresos fiscales a distribuir pendientes de incorporar a la cuenta de pérdidas y ganancias. En este sentido, uno de los cambios más significativos en relación con el Plan General de Contabilidad es la eliminación de “Ajustes por cambios de valor”, dada la ausencia de operaciones que pueden generarlos en este Plan de PYMES.

Los activos se clasifican en no corrientes y corrientes, de forma similar a la distinción establecida en el Plan de 1990 entre Inmovilizado y Circulante. En este sentido, el activo corriente comprenderá aquellos elementos que la empresa espera vender, consumir o realizar en el transcurso del ciclo normal de explotación, aquellos otros cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera que se produzca en el plazo de un año, los clasificados como mantenidos para negociar, excepto los derivados a largo plazo, y el efectivo y sus equivalentes. Los demás activos se clasificarán como no corrientes.

En relación con el activo corriente, y respecto al Plan General de Contabilidad, debe mencionarse la desaparición del epígrafe que recoge los activos no corrientes mantenidos para la venta y los activos y pasivos correspondientes a un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta.

Para concluir con las principales novedades del balance sólo resta mencionar la modificación operada en los instrumentos de patrimonio propio (con carácter general, acciones y participaciones propias) cuya presentación en el nuevo Plan se realiza minorando en todo caso la cifra de fondos propios. Igual criterio se aplica a los desembolsos pendientes de exigir sobre dichos instru-

mentos a la fecha de cierre, que pasan a minorar la cifra de capital. Y por último, el registro dentro del pasivo de las acciones, participaciones u otros instrumentos financieros que aún teniendo una forma jurídica propia de los instrumentos de patrimonio, atendiendo a la definición de los elementos y a sus términos y condiciones, constituyan obligaciones de la empresa.

Por lo que se refiere a la cuenta de pérdidas y ganancias cabe indicar que constituye el documento que recoge el resultado del ejercicio, separando los ingresos y gastos imputables al mismo que se clasifican por naturaleza, no habiendo experimentado modificaciones respecto al modelo abreviado recogido en el Plan General de Contabilidad.

Dos cambios merecen destacarse. En primer lugar el paso de un modelo de cuenta de pérdidas y ganancias en forma de doble columna a otro vertical. En segundo lugar, la supresión del margen extraordinario, habiéndose tomado en consideración la prohibición contenida en las normas internacionales adoptadas de calificar como extraordinarias partidas de ingresos o gastos.

El estado de cambios en el patrimonio neto presenta como novedad más significativa respecto al Plan General de Contabilidad, la supresión de uno de los documentos de los que consta éste. En concreto se elimina el estado de ingresos y gastos reconocidos, quedando un único documento que recoge: el resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias, el importe de los gastos e ingresos imputados directamente al patrimonio neto, así como otros cambios en el patrimonio neto, que en el Plan General de Contabilidad se detallan en el estado total de cambios en el patrimonio neto y que derivan de las variaciones originadas en el patrimonio neto por operaciones con los socios o propietarios de la empresa cuando actúen como tales, las restantes variaciones que se produzcan en el patrimonio neto y los ajustes al patrimonio neto debidos a cambios en criterios contables y correcciones de errores.

La memoria adquiere mayor relevancia que en el Plan de 1990 e incorpora la obligación de facilitar información comparativa, incluso la de carácter descriptivo, en sintonía con lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad. En particular, este documento refuerza las exigencias informativas en materia de instrumentos financieros y partes vinculadas, esta última de gran relevancia para poder conocer la verdadera imagen fiel de las relaciones económicas y financieras de una empresa.

Por último debe destacarse que el contenido de la memoria de las PYMES tiene carácter de información mínima, de forma que cuando una empresa que aplique este Plan realice operaciones cuya información en memoria esté regulada únicamente en los modelos de cuentas anuales del Plan General de Contabilidad, deberá incluir dicha información en su memoria.

14.- La cuarta parte del Plan General de Contabilidad de PYMES se refiere al cuadro de cuentas, que sigue la clasificación decimal. El cuadro de cuentas amplía el contenido del texto de 1990, dando cobertura a las nuevas operaciones recogidas en la segunda parte del Plan. No obstante, como ya se indicaba en la introducción del Plan de 1990 nuevamente hay que advertir sobre la posibilidad de que el presente texto cuente con ciertas lagunas, debidas fundamentalmente a la imposibilidad de abarcar la variada casuística que rodea la actividad de muchas empresas, que en todo caso disponen de la facultad de cubrir los eventuales vacíos del texto, utilizando para ello el Marco Conceptual y las reglas técnicas más afines deducidas de los principios y criterios que informan el Plan. Adicionalmente, la empresa deberá desagregar las cuentas al nivel adecuado de dígitos que posibilite el control y seguimiento de sus operaciones, así como el cumplimiento de la información exigida en las cuentas anuales.

En relación con el Plan General de Contabilidad, la novedad más significativa es la supresión de los grupos 8 y 9 que dan cabida a los gastos e ingresos imputados al patrimonio neto, que han sido eliminados teniendo en cuenta la escasez de situaciones contempladas en este Plan que pueden originarlas y en ausencia de la exigencia informativa del estado de ingresos y gastos reconocidos. Asimismo se omiten otras cuentas relacionadas con elementos, hechos o transacciones no contempladas en este Plan de PYMES.

15.- La quinta parte se dedica a las definiciones y relaciones contables. Con carácter general, cada uno de los grupos, subgrupos y cuentas, son objeto de una definición en la que se recoge el contenido y las características más sobresalientes de las operaciones y hechos económicos que en ellos se representan.

Las relaciones contables propiamente dichas, de la misma forma que ya venía recogiendo el antiguo Plan, describen los motivos más comunes de cargo y abono de las cuentas, sin agotar las posibilidades que cada una de ellas admite. Por lo tanto, cuando se trate de operaciones cuya contabilización no esté expresada particularmente en el texto, se deberá formular el asiento o asientos que procedan utilizando los criterios que en éste se establecen.

Tal y como ya expresaba el Plan de 1990, tanto la cuarta como la quinta parte son de aplicación facultativa por parte de las empresas. No obstante es aconsejable que, en el caso de hacer uso de esta facultad, se utilicen denominaciones similares con el fin de facilitar la elaboración de las cuentas anuales cuya estructura y normas que desarrollan su contenido y presentación son obligatorias. En particular, al igual que en el Plan de 1990, merece la pena destacar el carácter opcional del sistema especulativo propuesto para las relaciones contables de las cuentas de existencias.

Por último, la supresión anteriormente señalada de los grupos 8 y 9 relativos a gastos e ingresos de patrimonio neto, ha llevado a modificar el movimiento de las cuentas de patrimonio afectadas. En concreto, la operación específica que para las pequeñas y medianas empresas tendrá un movimiento que se reflejará directamente en las cuentas de patrimonio es la relativa a las subvenciones, donaciones y legados, contemplando su movimiento tanto su obtención como su traspaso a la cuenta de pérdidas y ganancias y el efecto impositivo asociado a ellas. También se establece ese mismo movimiento directo con la cuenta de patrimonio neto de los ingresos fiscales a distribuir, que en su caso puedan darse en una empresa, en los términos recogidos en la norma de registro y valoración.

IV

16.- La entrada en vigor del Plan General de Contabilidad y del Plan General de Contabilidad de PYMES exige una revisión de las adaptaciones sectoriales y de las resoluciones emitidas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Sin embargo, hasta que se produzcan estos cambios dichas normas mantienen su vigencia salvo que de forma expresa se opongan a los nuevos criterios.

**Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.
(Preámbulo)**

I

El Derecho contable ha sido objeto de una importante modificación a través de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, fruto de la decisión del legislador de seguir aplicando en las cuentas anuales individuales la normativa contable española, convenientemente reformada para lograr la adecuada homogeneidad y comparabilidad de la información financiera, en el marco de las nuevas exigencias contables europeas para las cuentas consolidadas.

La disposición final primera de la citada Ley confiere al Gobierno la competencia para aprobar mediante real decreto el Plan General de Contabilidad, con el objetivo de configurar el correspondiente marco reglamentario. A día de hoy este objetivo se ha materializado en el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad y en el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas.

Asimismo, la disposición final habilita al Gobierno a dictar las normas complementarias del citado Plan, en concreto, las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, al objeto de desarrollar los aspectos contenidos en la nueva redacción de los artículos 42 y siguientes del Código de Comercio. Todo ello, de conformidad con lo dispuesto en las Directivas Comunitarias y teniendo en consideración las normas internacionales de información financiera adoptadas por los Reglamentos de la Unión Europea.

Las normas que ahora se aprueban son fruto de la citada habilitación y tienen por objeto recoger, en el marco de las normas contables españolas de fuente interna dictadas en desarrollo del Código de Comercio, en particular, en el marco del nuevo Plan General de Contabilidad, el desarrollo de los aspectos específicos de la consolidación de cuentas regulados en la Sección 3.^a Presentación de las cuentas de los grupos de sociedades del Título III De la contabilidad de los empresarios, del Libro I del Código de Comercio.

La demora en el esclarecimiento del marco jurídico de referencia europeo en materia de «Combinaciones de negocios» y «Consolidación de estados financieros», motivó que la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad en los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008, no fuera acompañada de la aprobación de un real decreto que revisase las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre.

Sin embargo, en la medida que la Ley 16/2007, de 4 de julio, el propio Código de Comercio, y la norma de registro y valoración 19.^a Combinaciones de negocios del nuevo Plan regulaban aspectos de técnica contable relativos a la consolidación, o que podían traerse a colación por analogía en dicho proceso, la formulación de cuentas anuales consolidadas en estos ejercicios se ha podido realizar con un adecuado grado de seguridad jurídica, tomando como referente la doctrina del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) incluida en la Nota publicada en su Boletín número 75, de septiembre de 2008.

Tal y como se precisaba en la citada Nota, al tomar esta decisión, se consideró que los criterios de consolidación contenidos en el Código de Comercio, así como las disposiciones que desarrollan el mismo que no estaban derogadas, conformaban un sistema normativo adecuado y suficiente para la formulación de cuentas anuales consolidadas, siendo además muy similares a los de las normas internacionales vigentes en aquél momento.

En junio de 2009 han sido aprobados los Reglamentos (CE) n.º 494/2009 y 495/2009 de la Comisión, de 3 de junio de 2009, que modifican el Reglamento (CE) n.º 1126/2008 por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo relativo, respectivamente, a la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 27 «Estados financieros consolidados y separados» y la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 3 «Combinaciones de negocios».

En la práctica, la entrada en vigor de los citados reglamentos ha delimitado un nuevo conjunto de principios aplicables por las sociedades cotizadas en la formulación de sus cuentas consolidadas de los ejercicios que se inician a partir del 1 de enero de 2010. Esta circunstancia aconseja abordar la revisión de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas con la finalidad de poner a disposición de las restantes sociedades un marco contable armonizado con el Derecho comunitario.

II

El artículo I del presente real decreto aprueba las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas que se estructuran, como las anteriores normas, en seis capítulos:

- Sujetos de la consolidación.
- Obligación de consolidar, métodos de consolidación y procedimiento de puesta en equivalencia.
- Método de integración global.
- Método de integración proporcional y procedimiento de puesta en equivalencia.
- Otras normas aplicables a la consolidación.
- Cuentas anuales consolidadas.

El capítulo I, sujetos de la consolidación, en sintonía con el Código de Comercio y el nuevo Plan, define las sociedades incluidas en la consolidación, esto es, las sociedades dependientes, multigrupo y asociadas.

La reforma introducida en nuestro Derecho contable por la Ley 16/2007 define dos conceptos de grupo. El regulado en el artículo 42 del Código de Comercio, que podríamos denominar de subordinación, formado por una sociedad dominante y otra u otras dependientes controladas por la primera, y el grupo de coordinación, integrado por empresas controladas por cualquier medio por una o varias personas, físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias, previsto en la indicación decimotercera del artículo 260 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y en las normas de elaboración de las cuentas anuales (NECA) n.º 13. Empresas del grupo, multigrupo y asociadas del Plan General de Contabilidad y n.º 11 del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

Para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2008, solo los grupos de subordinación están obligados a formular cuentas anuales consolidadas, sin perjuicio del debido desglose en los modelos de cuentas anuales de los saldos que se mantienen con las sociedades integrantes del grupo de coordinación.

Las nuevas normas de consolidación definen el control como el poder de dirigir las políticas, financiera y de explotación, de una entidad, con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades. En particular, si bien la participación en otra sociedad y el ejercicio de los correspondientes derechos de voto se configura como el supuesto más habitual de ejercicio de control, no

es menos cierto que lo verdaderamente relevante es que se posea o se pueda poseer el mismo, circunstancia que da entrada en los grupos de subordinación a la creación de vínculos dominante-dependiente y, en consecuencia, a la obligación de consolidar, en virtud de un acuerdo o contrato, así como al hecho de que para evaluar dicho control también deban considerarse los derechos potenciales de voto.

En definitiva, la cuestión relevante desde una perspectiva estrictamente contable para calificar a la unidad jurídico-económica resultante de estos acuerdos como un grupo mercantil de los previstos en el artículo 42 del Código de Comercio, es si como consecuencia del acuerdo alcanzado puede concluirse que una entidad, que se calificaría como dominante y sobre la cual recaería la obligación de consolidar, ostenta o puede ostentar, directa o indirectamente, el control de las otras.

Por lo tanto, en aquellas modalidades de combinación en que como consecuencia de los acuerdos alcanzados entre varias entidades surge una nueva entidad que las agrupa, será requisito sine qua non para calificar a la nueva entidad como adquirente que dicho control sea efectivo, esto es, que lejos de constituir una mera simulación, en la nueva entidad radique el control del grupo, habiéndolo perdido los antiguos socios o propietarios de las entidades que participan en la operación.

El capítulo II, obligación de consolidar, métodos de consolidación y procedimiento de puesta en equivalencia regula el supuesto de hecho desencadenante de la obligación de consolidar, los supuestos de dispensa por razón de tamaño y subgrupo y los diferentes métodos de integración de las partidas de las sociedades incluidas en la consolidación.

Sin perjuicio de las precisiones recogidas más adelante respecto a la obligación de consolidar, en materia de dispensa cabe reseñar como novedad la exención de los supuestos en que la sociedad dominante participe exclusivamente en sociedades dependientes que no posean un interés significativo, individualmente y en conjunto, para la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de las sociedades del grupo en cuya virtud se transpone a nuestro Derecho contable el artículo 2 de la Directiva 2009/49/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de junio de 2009, por el que se incorpora un nuevo apartado 2.bis al artículo 13 de la Séptima Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983, relativa a las cuentas consolidadas.

Las nuevas normas de consolidación, en sintonía con las normas internacionales de referencia, no establecen supuestos de excepción a la aplicación de los métodos o procedimientos descritos, sin perjuicio de las especialidades contables impuestas por la nueva categoría de activos no corrientes o grupos

enajenables de elementos mantenidos para la venta. En este sentido, a las sociedades dependientes que se califiquen como tales, se les deberá aplicar en todo caso el método de integración global, sin perjuicio del criterio de valoración y presentación singular regulado en el artículo 14.

No obstante, si una inversión en una empresa multigrupo o asociada se clasifica en la categoría de activo no corriente mantenido para la venta, en cuentas consolidadas no se altera dicha clasificación, sin que en estos supuestos resulte de aplicación el método de integración proporcional ni el procedimiento de puesta en equivalencia.

En el capítulo III, método de integración global, se abordan los aspectos más relevantes de la consolidación. Una vez homogeneizados los criterios de reconocimiento y valoración de los elementos de las cuentas anuales de las sociedades del grupo, el método de integración global exige su agregación y posterior eliminación bajo la perspectiva del grupo como sujeto que informa, y no como la mera prolongación de las cuentas anuales individuales de la sociedad dominante.

La eliminación inversión-patrimonio neto y el reconocimiento de la participación de los socios externos constituye el punto de partida de este proceso, una vez homogeneizada la información y agregadas las correspondientes partidas, con el objetivo de que los activos controlados por la entidad que informa luzcan en el balance consolidado de acuerdo con su naturaleza.

A tal efecto, considerando la similitud que existe desde un punto de vista económico entre la adquisición de los activos netos de una empresa y los títulos representativos del patrimonio neto de la sociedad que los controla, las nuevas normas de consolidación regulan los criterios para contabilizar la eliminación inversión-patrimonio neto por remisión al método de adquisición regulado en la norma de registro y valoración 19.^a del Plan General de Contabilidad, con las necesarias adaptaciones y precisiones por razón del sujeto consolidado.

Sin embargo, en la medida que la consolidación también puede exigir integrar sociedades que no constituyen un negocio, o que la unidad de iure obligada a consolidar que surge de un proceso de reorganización societaria dentro de un grupo puede carecer de relevancia económica, si no se produce una variación en los activos controlados o en los pasivos asumidos por las sociedades que intervienen en la operación, fuera de la mera segregación de un patrimonio recibiendo a cambio acciones o participaciones de la sociedad cesionaria, la norma también regula dos supuestos especiales de eliminación inversión-patrimonio neto: la consolidación de una sociedad que no constituya un negocio y la consolidación entre empresas que con carácter previo a que se crease la vinculación dominante-dependiente ya formaban parte del grupo de subordinación o coordinación.

En el primer caso, la norma precisa que no podrá surgir un fondo de comercio. Si el precio de adquisición de la inversión fuera inferior al valor razonable del activo, en base consolidada la operación no motivaría registro alguno, dado que la correspondiente diferencia negativa ya se debería haber contabilizado en las cuentas individuales de la inversora como una operación a título gratuito. En el segundo caso se apela a la continuidad de los valores en base consolidada, en la medida en que las sociedades dominante y dependiente estuvieran previamente integradas en un mismo grupo o subgrupo español que formulase cuentas anuales consolidadas o, en caso contrario, a los valores resultantes de agregar el valor en libros en cuentas individuales.

Cuando el control sobre una sociedad dependiente se adquiere a través de inversiones sucesivas, la norma contable regula este supuesto denominándolo adquisición por etapas. En los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008, de acuerdo con el criterio para contabilizar una adquisición por etapas regulado en la norma de registro y valoración sobre combinaciones de negocios del Plan General de Contabilidad, la Nota del ICAC aclaraba que en la eliminación inversión-patrimonio neto a practicar en la fecha de control, junto al que podríamos denominar componente patrimonio neto, debía contabilizarse la variación en las plusvalías desde la fecha en que se practicó cada inversión, lógica consecuencia del reconocimiento en dicha fecha de los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos de la sociedad adquirida por su valor razonable.

La diferencia entre la contraprestación entregada para obtener el control, incluida la participación previa, y la parte proporcional del valor razonable de los activos netos de la sociedad dependiente representativa de dicha participación, debía contabilizarse en las reservas.

Las normas que ahora se aprueban introducen en este punto una importante modificación. La participación previa debe valorarse a valor razonable y, en consecuencia, en la eliminación inversión-patrimonio neto se pondrá de manifiesto un nuevo impacto patrimonial que trae causa de la variación de valor experimentada por el fondo de comercio implícito en la participación previa desde la fecha en que se produjo la inversión. La diferencia que surge al eliminar la participación previa se reconoce en la cuenta de pérdidas y ganancias como un resultado atribuido a la sociedad dominante.

En definitiva, la toma del control sobre la participada, frente a la situación en la que simplemente se ejercía el control conjunto o una influencia significativa, o se poseía una mera inversión financiera disponible para la venta, constituye un cambio cualitativo en los activos netos del grupo que exige traer a colación las reglas aplicables en las permutas comerciales y, en consecuencia, la obligación de reconocer el correspondiente resultado en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Del mismo modo, si se retiene una participación tras la pérdida de control sobre una dependiente, analizada la operación desde la perspectiva del grupo como sujeto que informa, la permuta del conjunto de activos y pasivos que se dan de baja a cambio de la contraprestación recibida, incluida la participación retenida, exige contabilizar esta última por su valor razonable y reconocer el correspondiente resultado.

No obstante, este criterio solo se aplicará en los supuestos de toma del control o pérdida del mismo. En los restantes casos se mantiene el modelo de coste vigente en las normas de 1991. Por tanto, las inversiones y disminuciones en la participación de las sociedades incluidas en el perímetro de la consolidación, o la entrada o salida del mismo que pueden originar un cambio en la calificación y, en consecuencia, en el método o procedimiento aplicable para consolidar, no traerán consigo la revalorización de la participación previa fuera de los dos supuestos descritos.

El tratamiento de los socios externos se mantiene en términos muy similares a los regulados en la Nota del ICAC. La norma española, en línea con la estrategia de supresión de opciones iniciada con el nuevo Plan General de Contabilidad, se ha decantado por establecer un solo criterio para valorar la participación de los intereses minoritarios frente a las dos alternativas que ofrece la NIIF 3 adoptada por la Unión Europea.

En particular, la norma se decanta por la opción más conservadora de valorar los socios externos por su porcentaje de participación en el valor razonable de los activos identificados y pasivos asumidos, sin incluir en dicha valoración el fondo de comercio atribuido a la participación no controladora, salvo en los supuestos en los que deba calcularse la participación de los minoritarios en los activos netos de la entidad tras una modificación de la participación sin pérdida de control. En este caso, la operación se analiza desde la perspectiva del sujeto contable que informa, para el que se asemeja a una «ampliación de capital» en cuentas individuales, por lo que no parece razonable sustraer de la valoración de los minoritarios su porcentaje de participación en el fondo de comercio existente en la fecha de adquisición asociado a la participación que se trasmite.

En relación con las consolidaciones posteriores cabe señalar que el enfoque de la entidad que se ha seguido, en sintonía con la NIC 27 adoptada por la Unión Europea, implica calificar a los socios externos como patrimonio neto y, en lógica consecuencia, el tratamiento contable previsto en la norma para las inversiones adicionales una vez obtenido el control y para las disminuciones de participación sin pérdida de control no permite modificar el importe del fondo de comercio ni de la diferencia negativa, salvo que como consecuencia de la pérdida reconocida en las cuentas individuales de la sociedad que reduce su

participación se ponga de manifiesto la necesidad de contabilizar un deterioro en el citado fondo de comercio.

Los criterios para realizar las eliminaciones e incorporaciones de resultados por operaciones internas mantienen el desarrollo pormenorizado de la anterior regulación, frente a los menores detalles que ofrecen las normas internacionales en esta materia, circunstancia que permitirá a las empresas españolas realizar dichas operaciones con mayor seguridad jurídica. Este aspecto adquiere si cabe especial relevancia por las implicaciones que dicha regulación tiene a los efectos de calcular la base imponible de las sociedades que tributan en el régimen de consolidación fiscal.

El capítulo IV desarrolla el método de integración proporcional y el procedimiento de puesta en equivalencia o método de la participación. En la práctica apenas se han producido cambios en esta materia respecto a los criterios incluidos en las normas de 1991, salvo en lo que concierne al fondo de comercio. Las nuevas normas simplemente exigen que se informe en la memoria de su importe, debiendo contabilizarse formando parte de la inversión.

Del capítulo V, otras normas aplicables a la consolidación, en el que se regula el tratamiento contable de la conversión de cuentas anuales en moneda extranjera y del gasto por impuesto sobre beneficios, requiere especial atención el primero de ellos.

Las nuevas reglas de conversión de cuentas anuales en moneda extranjera diferencian entre moneda funcional y moneda de presentación. Esta última, en todo caso será el euro para los grupos cuya sociedad dominante esté radicada en España. No obstante, como paso previo a la valoración en moneda de presentación, la norma exige que los elementos de las cuentas anuales se valoren en moneda funcional, que es la moneda del entorno económico principal en el que opera la empresa, es decir, la moneda en la que la sociedad no soporta riesgo de cambio, en la medida en que es la moneda en la que genera y emplea la mayor parte de su efectivo, circunstancia que implica que, con carácter general, la moneda funcional de los grupos sin presencia en el extranjero sea el euro.

Los criterios que se regulan en las presentes normas para determinar la moneda funcional de una sociedad también son aplicables en cuentas individuales. Del mismo modo que los conceptos partidas «monetarias» y «no monetarias» que se utilizan en el capítulo V son los recogidos en la norma de registro y valoración I I.ª Moneda extranjera del Plan General de Contabilidad.

A partir de estos conceptos, y una vez valorados los elementos de las cuentas anuales en moneda funcional, las normas establecen un sistema de conversión al euro similar al método de tipo de cambio de cierre regulado en las

normas de 1991. En comparación con éstas, la principal novedad radica en la consideración del fondo de comercio como un activo de la dependiente, sin que por tanto proceda su valoración al tipo de cambio histórico, y la exigencia de que la diferencia de conversión acumulada en el patrimonio neto se reclasifique a la cuenta de pérdidas y ganancias cuando se enajene o liquide por otra vía la inversión en el extranjero, esto es, cuando la empresa deje de tener una exposición por riesgo de tipo de cambio, en particular, cuando se produzca la recuperación de su inversión en forma de dividendos.

La regulación del gasto por impuesto sobre beneficios goza de mayor desarrollo que en las normas precedentes, con la finalidad de aclarar el tratamiento contable de una materia que a menudo ha requerido de la labor interpretativa de la doctrina por lo breve de la regla general incluida en las anteriores normas, en esencia, muy similar a la regulación que ahora se aprueba.

Por último, en el capítulo VI se establecen las normas de elaboración de las cuentas anuales consolidadas en sintonía con los criterios y modelos de presentación del Plan General de Contabilidad, sin perjuicio de las necesarias adaptaciones por razón del sujeto consolidado.

III

Sobre la base de la interpretación efectuada en noviembre de 2003 por la Comisión Europea en su documento «Comentarios referentes a ciertos artículos del Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad y de la Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, y la Séptima Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983 sobre contabilidad», en particular, en el apartado 2.2.2. Definición de «cuentas consolidadas», la definición de grupo y la de las sociedades dispensadas de consolidar corresponde a cada Estado miembro, incluso en relación con lo que podríamos denominar «grupos cotizados».

De acuerdo con lo anterior, el artículo 2 del real decreto fija el alcance de las normas de consolidación, precisando que serán de aplicación obligatoria por las sociedades dominantes españolas obligadas a consolidar, en los siguientes términos:

- Si alguna sociedad del grupo ha emitido valores admitidos a negociación en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, deberá aplicar obligatoriamente la sección primera del capítulo primero y la sección primera del capítulo segundo, en tanto desarrollo reglamentario de los artículos 42 y 43 del Código de Comercio.

- Las restantes sociedades aplicarán la norma de forma íntegra, salvo que al amparo de lo previsto en el artículo 43.bis del Código de Comercio optasen por aplicar las normas internacionales de contabilidad adoptadas por la Unión Europea, en cuyo caso solo les resultará de aplicación obligatoria las secciones indicadas en el inciso anterior.

Adicionalmente, el citado artículo precisa que las normas que ahora se aprueban también serán de aplicación obligatoria para las restantes personas, físicas o jurídicas, no obligadas a consolidar, pero que de forma voluntaria hubieran decidido hacerlo, así como cuando una norma sustantiva imponga a los sujetos incluidos en su ámbito de aplicación la obligación de consolidar de acuerdo con los criterios establecidos en el Código de Comercio.

IV

El artículo 4 incluye la modificación del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

La aplicación del método de adquisición regulado en la norma de registro y valoración 19.^a Combinaciones de negocios del Plan General de Contabilidad constituye la piedra angular de la consolidación, fijando los criterios generales para integrar los activos y pasivos de las sociedades dependientes en las cuentas consolidadas en la fecha de toma de control. La revisión de estas normas, en lógica correspondencia, exige revisar la regulación en materia de combinaciones de negocios incluida en el Plan General de Contabilidad.

La citada norma de registro y valoración 19.^a establece los criterios contables que deben aplicarse para contabilizar las operaciones de fusión, escisión o cesión global de activo y pasivo reguladas en la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, cuando el patrimonio que se transmite en bloque por sucesión universal constituye un negocio, al margen de que lo sea o no el adquirente, en sintonía con la nueva definición de negocio incluida en la NIIF 3 adoptada por la Unión Europea.

Cuando el objeto del acuerdo de fusión, escisión o cesión global no constituya un negocio, no resultará aplicable el método de adquisición en aquellos aspectos que se opongan al criterio previsto en la respectiva norma de registro y valoración para contabilizar los correspondientes elementos patrimoniales. Sin embargo, no se considera contraria a dicha regulación y, en consecuencia, serán aplicables a los citados acuerdos, los criterios establecidos para reconocer y valorar el traspaso de los elementos patrimoniales, el registro de los efectos contables de la operación, los criterios para calificar una operación

como adquisición inversa, así como las consecuencias que de ello se derivan, en particular, las normas de elaboración de las cuentas anuales de las sociedades que participan en la operación.

La tercera operación con incidencia en cuentas individuales a la que resultará aplicable el método de adquisición regulado en la norma de registro y valoración 19.^a es la compraventa de un negocio o cualquier otra modalidad contractual (por ejemplo, la cesión global de activo y pasivo) en cuya virtud una empresa adquiera los elementos patrimoniales constitutivos de un negocio. Por el contrario, los supuestos descritos en las letras c) y d) del apartado I constituyen combinaciones de negocios implícitas en las que el método de adquisición solo surtirá efecto en cuentas consolidadas, sin perjuicio de la aplicación analógica de los criterios para determinar el coste de la inversión en una dependiente, tal y como ahora recoge de forma expresa la norma de registro y valoración sobre instrumentos financieros.

La reforma que ahora se aprueba, continuando con la técnica de normalización de las operaciones entre empresas del grupo iniciada en el nuevo Plan, deja fuera del alcance de la norma de registro y valoración 19.^a las operaciones de fusión, escisión y aportación no dineraria entre empresas del grupo, que se regulan en el apartado 2 de la norma de registro y valoración 21.^a, siempre que se cumplan los requisitos que más adelante se detallan.

Una de las novedades destacables es la precisión que sobre el registro y valoración de la baja de elementos patrimoniales se ha efectuado en el apartado I de la norma de registro y valoración 19.^a para el caso particular de las fusiones y escisiones, cuando la contrapartida por dicha cesión no la recibe la propia empresa sino sus socios o propietarios, o cuando lo que se pone de manifiesto es la recuperación o distribución de los activos por aquéllos. En estas operaciones, dejando al margen las operaciones entre empresas del grupo, no cabe duda que desde la perspectiva del sujeto que informa se produce un resultado que debe contabilizarse en la cuenta de pérdidas y ganancias por diferencia entre el valor en libros de los elementos transmitidos y el valor razonable de la contraprestación recibida, neta de los costes de transacción.

El Plan General de Contabilidad sigue regulando el método de adquisición como única alternativa posible para registrar las combinaciones de negocios. A los efectos de identificar la empresa adquirente, se regulan los indicios que permiten advertir dicha condición en sintonía con la norma internacional de referencia y cuyo patrimonio mantendrá su valor en libros, a diferencia del adquirido, que debe contabilizarse, con carácter general, por su valor razonable.

Cuando la adquisición se califique como inversa, y sin perjuicio de la regulación expresa de algunos aspectos en el propio Plan, se ha optado por clarificar

los criterios aplicables a través de la remisión a la aplicación analógica de los regulados en las normas de consolidación que desarrollan el Código de Comercio, considerando el mayor detalle que sobre estas operaciones se ha incluido en el artículo 33 de las citadas normas.

El artículo 31, punto 7, de la Ley 3/2009, de 3 de abril, establece como contenido obligatorio del proyecto común de fusión la mención de la fecha a partir de la cual la fusión tendrá efectos contables de acuerdo con lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad. Esta obligación también impera para el caso de las escisiones, de acuerdo con la remisión contenida en el artículo 73, apartado 1, a la regulación en materia de fusiones. Por último, el artículo 85, apartado 2, exige esta misma información en el supuesto de cesión global.

La regulación en materia de fecha de adquisición incluida en el apartado 2.2 de la norma de registro y valoración 19.^a del Plan General de Contabilidad persigue hacer compatibles las exigencias impuestas por la norma contable, en cuya virtud estas operaciones deben ser contabilizadas tomando como fecha de referencia la de adquisición, con una regulación mercantil que subordina la eficacia frente a terceros de los acuerdos alcanzados a la inscripción de la correspondiente escritura pública en el Registro Mercantil.

Todo ello sin perjuicio de la dificultad que en numerosas ocasiones se pueda plantear para identificar la fecha en la que se obtiene el control si la combinación de negocios se instrumenta a través de estos acuerdos que, en algunos casos, además de someterse a la voluntad de los socios, también deben lograr la correspondiente autorización administrativa. Es por ello por lo que la norma sitúa la fecha de adquisición, con carácter general, en la de celebración de la Junta de accionistas u órgano equivalente de la empresa adquirida en que se aprueba la operación, siempre que no fuera evidente que el control se haya obtenido en un momento posterior.

Esta regla se formula considerando que de acuerdo con nuestro ordenamiento jurídico mercantil será la Junta u órgano equivalente de la sociedad adquirida, como foro de máxima expresión de la voluntad de la sociedad, donde los socios de la adquirida deberán acordar la toma de control por la adquirente. Sin embargo no cabe duda que si dicha voluntad ya ha sido expresada a través de otro cauce, por ejemplo, porque los socios que controlan las sociedades que intervienen en la operación hayan llegado a un acuerdo válido en una fecha previa, generando una vinculación dominante-dependiente, será esta última fecha la que debería considerarse como fecha de control, circunstancia que ubicaría el posterior acuerdo de fusión en el ámbito de aplicación de la norma de registro y valoración sobre operaciones entre empresas del grupo.

En la práctica, es habitual que en los acuerdos de adquisición de un negocio, además de pagos ciertos (activos entregados, pasivos reconocidos a pagar por el adquirente y entrega como pago de instrumentos de patrimonio emitidos por el adquirente), puedan figurar cláusulas en cuya virtud, en caso de darse ciertos hechos en un tiempo futuro, la adquirente podría estar obligada a desembolsar una contraprestación adicional o tener derecho a la devolución de parte de lo entregado. Es decir, a la luz de estos acuerdos podría surgir un pago o cobro contingente a satisfacer o recibir por el adquirente.

En consecuencia, en el cálculo del coste de la combinación de negocios se regulan los citados acuerdos de contraprestación contingente, incluyendo a los activos recibidos como un elemento a considerar en el cálculo del precio de adquisición, con signo negativo, como consecuencia, por ejemplo, de la posibilidad de que la adquirente recupere parte del desembolso realizado si la entidad combinada incurre en pérdidas o no se cumple un determinado nivel de ganancias. Si a raíz de la inclusión de este activo como menor coste de la combinación surgiese una diferencia negativa, esto es, un ingreso, la norma prohíbe su reconocimiento inicial, pero no el posterior, que deberá realizarse a medida que se cumplan los hitos que motivarán el citado reembolso, por ejemplo, la generación de pérdidas por la entidad combinada.

En relación con el citado coste, un aspecto a resaltar es la nueva calificación contable de los desembolsos abonados a los profesionales que intervienen en la operación que, en sintonía con la norma internacional de referencia, deben contabilizarse como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

La regulación sobre reconocimiento y valoración de los activos identificables adquiridos, pasivos asumidos y cálculo del fondo de comercio o de la diferencia negativa exige reconocer todos los activos y pasivos que cumplan la definición del Marco Conceptual de la Contabilidad y obliga a valorarlos, con carácter general, por su valor razonable, con la finalidad de profundizar en la relevancia de la información en materia de combinaciones, siempre y cuando dicha relevancia no vaya en detrimento de la fiabilidad en las mediciones de los citados elementos.

Este criterio pone de manifiesto la vocación del nuevo Plan General de Contabilidad de reconocer el máximo número de elementos patrimoniales y limitar el importe que debe lucir como fondo de comercio al exceso o residuo del coste de la combinación sobre el valor razonable de los activos netos recibidos.

Sin embargo, en relación con la diferencia negativa, la norma mantiene la cautela sobre el reconocimiento de inmovilizados intangibles sin mercado activo, e incluye la señalada más arriba sobre activos contingentes, en ambos casos,

con la finalidad de reforzar la fiabilidad de la información financiera en aquellas operaciones, como sucede en las combinaciones de negocios, donde el reconocimiento de este tipo de activos por referencia a un valor razonable que no se haya obtenido en un mercado activo podría ir en perjuicio de la misma.

Por análogos motivos, con carácter general, en aquellos casos en que surja una diferencia negativa como consecuencia de una valoración de los activos netos superior al valor razonable de la contraprestación entregada, desde una perspectiva económica racional debería concluirse que la citada diferencia forma parte de la valoración del negocio adquirido y, en consecuencia, que debería reducir el valor neto de los citados elementos hasta el límite de la contraprestación satisfecha, salvo que dicho importe sea causa de las propias excepciones previstas en la norma sobre reconocimiento a valor razonable, por ejemplo, la que pudiera surgir por la medición de los activos por impuestos diferidos, que sí que podrá originar el reconocimiento del citado ingreso.

Otra cuestión analizada con detalle por la norma de registro y valoración es el tratamiento de las transacciones separadas, por la exigencia de diferenciar con claridad los intercambios de derechos y obligaciones que traen causa de la combinación de los acordados de forma simultánea a ésta pero que en ningún caso forman parte de la contraprestación entregada por los activos netos adquiridos.

En este sentido, una transacción formalizada por o en nombre de la adquirente o que beneficia principalmente a la adquirente o a la entidad combinada en lugar de a la adquirida (o a sus anteriores propietarios) antes de la combinación, constituirá probablemente una transacción separada y, en consecuencia, motivará un ajuste en el coste aparente de la combinación, como aquellas que implican la cancelación de relaciones jurídicas de naturaleza contractual o no (por ejemplo, un litigio), o la remuneración a los trabajadores o antiguos propietarios de la adquirida por servicios futuros. También se calificará como transacción separada el reembolso a la adquirida o a sus antiguos propietarios por el pago de los gastos del adquirente relacionados con la adquisición.

La contabilización por etapas de una combinación de negocios en cuentas individuales no presenta diferencias conceptuales respecto al registro de la eliminación inversión-patrimonio neto, a cuya explicación cabe remitirse, dado que los efectos en las cuentas individuales de la adquirente por motivo de la valoración a valor razonable de la participación previa serán análogos a los allí descritos.

La concesión del plazo de un año para contabilizar de forma definitiva la combinación de negocios es el contrapunto de la exigencia de reconocer la combinación de negocios con efectos desde la fecha de adquisición, frente a

la situación anterior a la reforma contable, en la que en las operaciones de fusión, por ejemplo, los valores a considerar eran los incluidos en el balance de fusión, sin necesidad de practicar ajuste alguno en la fecha de inscripción de la fusión, salvo el derivado de los activos netos generados desde la fecha del citado balance.

La incertidumbre sobre la existencia y medición del valor razonable de los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos de la adquirida en la fecha de celebración de la Junta de accionistas pone de manifiesto la necesidad de otorgar el citado plazo para valorar de forma definitiva la operación, sin perjuicio de que, con carácter general, dichas valoraciones no deberían diferir de forma significativa de las incluidas en el balance de fusión, salvo en lo que concierne al fondo de comercio calculado a efectos extracontables en el balance de fusión de la adquirida, que lógicamente se verá ajustado por los resultados contabilizados en el ejercicio hasta la fecha de adquisición.

Para ello, la información a considerar deberá ser en todo caso la existente en la fecha de adquisición, y en ningún caso la producida con posterioridad, salvo que la misma simplemente constituya un mero ajuste a la fiabilidad de las estimaciones que se realizaron en dicha fecha, como por ejemplo la información obtenida sobre el beneficio generado por la entidad combinada en el periodo de valoración.

No obstante, la principal novedad en este punto, en conexión con los criterios aplicables a la valoración posterior de estas operaciones, es la relativa a la prohibición de ajustar el coste de la combinación más allá del plazo de un año desde la fecha de adquisición. Es decir, una vez finalizado el periodo de valoración, cualquier ajuste será tratado de forma prospectiva, en particular, el que pudiera afectar al importe definitivo de la contraprestación contingente, cuya variación de valor desde dicha fecha (finalización del periodo de valoración) en todo caso se contabilizará con abono o cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo que se hubiera incurrido en un error. Este mismo tratamiento será aplicable a la otra excepción que recogía la norma que se deroga del Plan General de Contabilidad, el reconocimiento de activos por impuestos diferidos, cuyo registro una vez transcurrido el periodo de valoración ya no vendrá acompañado del correspondiente ajuste en el importe del fondo de comercio.

Las modificaciones en materia de combinaciones de negocios se completan con la nueva regulación incluida en las normas de elaboración de las cuentas anuales, al objeto de precisar su contenido en el supuesto de adquisiciones inversas, así como con la revisión de las notas de la memoria relativas a la materia, esto es, de la nota 7.2.2 del modelo normal sobre fondo de comercio y la nota 19 Combinaciones de negocios.

V

El presente real decreto introduce otra serie de novedades impuestas por las modificaciones introducidas en materia de combinaciones de negocios.

Así, se incluye una revisión parcial de la norma de registro y valoración 9.^a Instrumentos financieros y la 13.^a Impuestos sobre beneficios, cuyos detalles más relevantes ya se han expuesto.

Adicionalmente, la reforma del apartado 2 y la incorporación de un nuevo apartado 3 en la norma de registro y valoración 21.^a Operaciones entre empresas del grupo tiene como objetivo sistematizar la doctrina del ICAC sobre el mantenimiento del valor contable precedente e incorporar, en su caso, la valoración en términos consolidados en todas aquellas operaciones en que se produce un desplazamiento de elementos patrimoniales constitutivos de un negocio entre las sociedades del grupo, tal y como éstas se definen en la NECA 13.^a, si como consecuencia de la operación no se produce una variación en los activos controlados o en los pasivos asumidos por las sociedades que intervienen en la operación, fuera de la mera aportación de un negocio recibiendo a cambio acciones o participaciones de la sociedad cesionaria, o de la adquisición del mismo entregando como contraprestación instrumentos de patrimonio propio.

Todo ello sin perjuicio de que en la memoria de las cuentas anuales se informe del valor razonable de los citados elementos patrimoniales o de los instrumentos de patrimonio entregados en contraprestación en aquellos casos en que por exigencias de la norma mercantil la operación deba formalizarse en escritura pública en la que se haga constar el valor razonable de los citados elementos.

Por análogos motivos se considera oportuno regular estas operaciones desde la perspectiva de la recuperación o distribución del patrimonio aportado o del generado por las sociedades del grupo, es decir, los supuestos de reducción de capital, disolución o distribución de dividendos, cuando la cancelación de la deuda calculada en términos de valor razonable por imposición de la norma mercantil se realiza entregando a cambio elementos patrimoniales constitutivos de un negocio con un valor en libros inferior a dicho importe.

Cuando en la operación no intervenga la empresa dominante, o la dominante de un subgrupo, y su dependiente, las cuentas anuales a considerar a estos efectos serán las del grupo o subgrupo mayor en el que se integren los citados elementos patrimoniales cuya sociedad dominante sea española. En el supuesto de que las citadas cuentas no se formularan, al amparo de cualquiera de los motivos de dispensa previstos en las normas de consolidación o por el hecho

de no existir obligación de consolidar, se tomarán los valores existentes antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales.

Para dar cumplimiento a los criterios recogidos en la norma de registro y valoración 21.^a es necesario recordar que si las sociedades intervinientes en la operación perteneciesen a un grupo que formula sus cuentas anuales consolidadas aplicando las normas internacionales de contabilidad adoptadas por la Unión Europea, las referencias que en la citada norma de registro y valoración se realizan a las cuentas anuales consolidadas lo son a las que desarrollan los criterios contenidos en el Código de Comercio, debiendo ser estos últimos los que se tengan en consideración a los efectos de formular las cuentas anuales individuales, sin perjuicio de la lógica aplicación del principio de importancia relativa.

Sin embargo, quedan al margen de este razonamiento las operaciones de cesión global, así como las fusiones o escisiones en las que la adquirente deba compensar a las sociedades del grupo que no participan en la operación por la pérdida que se produce en el patrimonio neto de estas últimas de conformidad con lo dispuesto en el apartado 2 de los artículos 49 y 52 de la Ley 3/2009, de 4 de abril. En estos casos, los elementos patrimoniales se incorporarán a las cuentas individuales de la adquirente por su valor razonable, siempre que dicha compensación se realice mediante la entrega de un activo monetario.

La modificación del Plan General de Contabilidad concluye con una propuesta de revisión del cuadro de conciliación de cuentas y partidas, del modelo normal y abreviado de balance incluido en su tercera parte y de las descripciones y relaciones contables de las cuentas que se han visto afectadas por los cambios en los criterios de registro y valoración.

El modelo contable incorporado a nuestro Derecho mercantil por la Ley 16/2007, de 4 de julio, ha traído consigo la aprobación de un Plan General Contable para Pequeñas y Medianas Empresas, como norma complementaria del Plan General de Contabilidad. Las modificaciones introducidas en este último exigen modificar el primero, en aras de seguir manteniendo la coherencia interna del modelo, en todo aquello que no se considere que requiera una simplificación por razón de la complejidad de la operación, como no parece que sea el caso de los cambios introducidos en las normas de registro y valoración del Plan General de Contabilidad en materia de instrumentos financieros, impuesto sobre beneficios y operaciones entre empresas del grupo.

A tal efecto, el artículo 5 incluye una modificación de las respectivas normas de registro y valoración del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

VI

El régimen de derecho transitorio para las sociedades que ya venían consolidando con anterioridad a la entrada en vigor de las nuevas normas se asienta en los siguientes principios:

- Los nuevos criterios no tienen efectos retroactivos, regla que también es aplicable a las modificaciones incluidas en la norma de registro y valoración sobre combinaciones de negocios del Plan General de Contabilidad, en lo que concierne a los efectos que dicha regulación tiene en el tratamiento de la eliminación inversión-patrimonio neto. En consecuencia, en las cuentas anuales consolidadas del primer ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2010 no se alterarán las valoraciones de los activos, de los pasivos ni de las partidas específicas de la consolidación calculadas con arreglo a las disposiciones que en cada momento estuvieron en vigor.
- En particular, para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008, los criterios aplicables fueron aclarados en la Nota del ICAC publicada en su Boletín n.º 75, precisando los artículos de las normas de 1991 que se consideraban derogados por oponerse a la nueva regulación del Código de Comercio y declarando de forma expresa la vigencia de aquellos que se consideraban compatibles. La citada Nota también se pronuncia sobre los criterios a seguir en la fecha de transición, con carácter general, el 1 de enero de 2008.
- Junto a la regla general, la disposición transitoria primera, apartado 2, y la disposición transitoria tercera regulan dos criterios especiales, en relación con el reconocimiento del saldo deudor de los intereses minoritarios que pudiera surgir de la aplicación de los nuevos criterios, y precisando el criterio a seguir en los acuerdos de pagos contingentes.

En relación con estos últimos, para las combinaciones de negocios cuya fecha de adquisición sea posterior al 1 de enero de 2008 y anterior a la entrada en vigor de las normas que ahora se aprueban, se mantiene el régimen anterior regulado en la norma de registro y valoración 19.^a Combinaciones de negocios del Plan General de Contabilidad, cuya aplicación analógica en la determinación del coste de una dependiente cabe recordar que solo se aplica a la participación económica efectiva, y no a la inversión cuyos riesgos y beneficios no se haya asumido en la fecha de adquisición desde la perspectiva de las cuentas anuales individuales.

- Por último se otorga a las sociedades la facultad de no adaptar a los nuevos criterios la información comparativa, calificándose las cuentas de las sociedades que hagan uso de la opción como iniciales a los efectos

derivados de la aplicación del principio de uniformidad y del requisito de comparabilidad, calificación que lógicamente solo se aplica en relación con los criterios que las nuevas normas hayan modificado.

La regulación en materia de cuentas consolidadas incluida en el real decreto concluye con la disposición transitoria sexta, sin perjuicio de los efectos derivados de la reforma introducida en el Plan General de Contabilidad. La citada disposición tiene el objetivo de proporcionar un criterio que permita a las empresas una aplicación gradual en el tiempo de las normas de consolidación cuando, por motivo de haber superado los límites de dispensa por razón de tamaño, el grupo venga obligado a formular cuentas consolidadas en una fecha posterior a la fecha de adquisición, y siempre y cuando no lo viniera haciendo de forma voluntaria o como consecuencia de su pertenencia a un grupo mayor.

Esta regulación proyecta sus efectos a las cuentas anuales individuales, en la medida que varias normas del Plan General de Contabilidad regulan el registro y valoración de operaciones por referencia a los valores resultantes de aplicar las normas de consolidación que desarrollan el Código de Comercio. Por ejemplo, resultaría aplicable en una operación de fusión entre una sociedad dominante y su dependiente, dispensadas de la obligación de consolidar por razón de tamaño.

La disposición transitoria tercera, cuarta y quinta, configuran un régimen transitorio para las modificaciones en cuentas individuales muy similar al previsto para las cuentas consolidadas. Así, se prohíbe la aplicación retroactiva de los cambios incluidos en el Plan General de Contabilidad y en el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, salvo que las empresas opten por presentar información comparativa adaptada a los nuevos criterios, en cuyo caso las operaciones realizadas en el ejercicio comparativo se mostrarán aplicando los nuevos criterios.

Por último, en la disposición final tercera se recogen las competencias establecidas en la legislación vigente sobre adaptación y desarrollo del Plan General de Contabilidad y sus normas complementarias, en particular, de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas.

En su virtud, a propuesta de la Vicepresidenta Segunda del Gobierno y Ministra de Economía y Hacienda, de acuerdo con el Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 17 de septiembre de 2010.

Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre.
(Preámbulo)

I

La Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE, del Consejo, ha sido redactada con la finalidad de simplificar las obligaciones contables de las pequeñas empresas.

Con esta norma se refunde en un solo texto las denominadas Directivas contables (Directiva 78/660/CEE y Directiva 83/349/CEE), y se introduce una nueva estrategia en el proceso de armonización contable europea al imponer a los Estados miembros la obligación de aprobar unos requerimientos máximos de información a las entidades que no superen los límites que hoy en día facultan a una empresa en España a seguir el modelo abreviado de balance y memoria; las que la Directiva denomina como pequeñas empresas.

El primer paso de este nuevo proceso de armonización contable se ha dado con la aprobación de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en cuyas disposiciones finales primera y cuarta se han recogido las modificaciones necesarias a introducir en el Código de Comercio y en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, respectivamente, para transponer a nuestro ordenamiento jurídico la nueva Directiva contable.

Este real decreto, dictado de conformidad con la disposición final octava de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas y la disposición final primera de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, que confiere al Gobierno la competencia para aprobar mediante Real Decreto las modificaciones a introducir en el Plan General de Contabilidad (PGC), en el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PGC-Pymes), en las Normas para la Formulación de

Cuentas Anuales Consolidadas (NFCAC) y en las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, tiene por objetivo el desarrollo reglamentario de las modificaciones introducidas en nuestro derecho contable por la Ley 22/2015, de 20 de julio, como consecuencia del proceso de transposición de la Directiva 2013/34/UE, de 26 de junio de 2013.

II

Los cambios que ahora se aprueban se concentran en tres bloques. En primer lugar, el relacionado con la simplificación de las obligaciones contables de las pequeñas empresas que se materializa en la eliminación del estado de cambios en el patrimonio neto y en la reducción de las indicaciones a incluir en la memoria de las cuentas anuales. En lo que respecta a los criterios de registro y valoración, la única modificación que se ha incorporado, para todo tipo de empresas, es la que atañe a los activos intangibles, especialmente el fondo de comercio. Se cierra el desarrollo reglamentario con una breve revisión de las NFCAC sobre los supuestos de dispensa y exclusión de la obligación de consolidar, el tratamiento del fondo de comercio de consolidación y algunas mejoras técnicas.

El real decreto contiene cuatro artículos que afectan al Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, y el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos, dos disposiciones adicionales, que regulan los derechos de emisión de gases con efecto invernadero y aspectos sobre la información comparativa, una disposición transitoria, que regula aspectos de la entrada en vigor de la norma, y cinco disposiciones finales, que incluyen una modificación del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, una habilitación normativa, el título competencial y la entrada en vigor de la norma.

El artículo 1 modifica el Plan General de Contabilidad, básicamente, con el objetivo de introducir para todo tipo de empresas una nueva regulación

en materia de activos intangibles, especialmente para el fondo de comercio, y suprimir el carácter obligatorio del estado de cambios en el patrimonio neto para las pequeñas empresas, así como determinada información a incluir en el modelo de memoria abreviada.

El artículo 2 modifica, por un lado, el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, para ampliar el ámbito de aplicación del PGC-Pymes. A tal efecto, para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2016 los límites de total activo, importe neto de la cifra de negocios y número de trabajadores se igualan con los previstos para poder elaborar modelo abreviado de balance y memoria. En este punto cabe advertir que la Directiva no obliga a los Estados miembros a definir las categorías de empresas (pequeñas, medianas y grandes) si no se establecen tratamientos significativos diferentes para las empresas medianas y grandes en los términos de la Directiva. Por lo tanto, a falta de una definición a efectos contables de la categoría de mediana empresa en la normativa española, se ha creído conveniente mantener el término del Plan General de Contabilidad de pequeñas y medianas empresas, por su general uso y aceptación, para identificar la norma contable de referencia de las entidades que no superen los límites de importe total de activo, cifra de negocios y número medio de trabajadores que establece la Directiva para definir las empresas incluidas en el alcance de la simplificación contable (empresas pequeñas).

Por otro lado, este artículo modifica también el PGC-Pymes en los aspectos relativos a cuentas anuales y activos intangibles.

En el artículo 3 se introduce un cambio en las NFCAC sobre la exclusión y dispensa de consolidar y la nueva regulación del fondo de comercio, en línea con el tratamiento en cuentas anuales individuales.

El artículo 4 modifica el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos, con la finalidad de facultar a estas entidades para que puedan aplicar el PGC-Pymes en los mismos términos que los previstos para las empresas. Asimismo se modifican las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos para recoger los cambios en materia de inmovilizado intangible.

III

Respecto a la simplificación del contenido de las cuentas anuales para las pequeñas empresas, cabe reseñar la supresión del carácter obligatorio del estado

de cambios en el patrimonio neto, que pasa a configurarse como un documento voluntario, tanto en las empresas que utilicen el modelo abreviado del PGC como para los sujetos contables que opten por aplicar el modelo del PGC-Pymes, y la revisión del contenido de la memoria.

La Directiva 2013/34/UE, de 26 de junio de 2013, fija el contenido máximo de información que se puede requerir a una empresa pequeña, a excepción de las entidades de interés público. La incorporación a nuestra legislación de este mandato ha traído consigo la modificación de los artículos 260 y 261 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital y, a la vista de los considerandos de la Directiva, el desarrollo reglamentario debe hacerse de la forma que menos cargas origine a las pequeñas empresas, por lo que se suprimen las indicaciones que exceden del contenido máximo fijado por la norma europea. El resultado final es la sustitución del actual modelo de memoria (abreviada y Pymes) por otro con menores requerimientos.

La Directiva introduce un nuevo tratamiento contable de los inmovilizados intangibles en el artículo 12.11 y, en particular, del fondo de comercio. La transposición de este criterio a nuestro derecho contable ha traído consigo, para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016, una nueva redacción del artículo 39, apartado 4, del Código de Comercio, introducida por la disposición final primera, apartado cuatro, de la Ley 22/2015.

A la vista de esta redacción, se ha considerado necesario revisar a nivel reglamentario el tratamiento contable en cuentas individuales (y en las cuentas consolidadas de las sociedades que no apliquen las normas internacionales de información financiera adoptadas por la Unión Europea) de los inmovilizados intangibles y del fondo de comercio, que desde la reforma del año 2008 se calificaron como activos de vida útil indefinida.

En este punto, es conveniente aclarar el significado de la nueva previsión recogida en el Código de Comercio en el sentido de amortizar los inmovilizados intangibles en un plazo de diez años cuando su vida útil no puede estimarse de manera fiable. Esta regla, que no se recogía en el anterior marco contable, se ha incorporado con el objetivo de establecer un plazo generalmente aplicable para la amortización de los intangibles, en particular, los generados internamente por la empresa adquirida y que afloran como resultado de una combinación de negocios, cuando a la vista de los factores relevantes para estimar su vida útil, no pueda estimarse el periodo durante el cual se prevé, razonablemente, que los beneficios económicos inherentes al activo produzcan rendimientos para la empresa.

Es decir, esta previsión se introduce a modo de regla general sobre el periodo de amortización de los intangibles, que debe aplicarse en ausencia de

fiabilidad en la determinación de la vida útil o de otra disposición legal o reglamentaria de orden contable que disponga un plazo concreto y diferente a los diez años, como sería el caso del previsto en el propio PGC para los gastos de investigación y desarrollo.

Adicionalmente, en relación con el fondo de comercio, en la medida que no resulta del todo evidente que sean excepcionales los casos en que la vida útil no pueda determinarse de manera fiable, se ha considerado conveniente introducir una presunción, que admite la prueba en contrario, de que el fondo de comercio adquirido se recupera de forma lineal en un plazo de diez años, pudiendo la empresa por lo tanto ampararse en la citada presunción y evitar con ello la tarea, probablemente compleja, de justificar la vida útil de este elemento patrimonial.

Sea como fuere es preciso aclarar que esta tarea siempre será posterior a la obligación de reconocer los activos intangibles identificables adquiridos en toda combinación de negocios, a pesar de que en algunos casos la línea divisoria entre identificar intangibles y estimar la vida útil del fondo de comercio no sea del todo evidente. Así, cabe recordar que de acuerdo con el método de adquisición, una vez valorados los activos identificables y los pasivos asumidos, el fondo de comercio recogerá todos aquellos recursos intangibles adquiridos, no identificables, pero susceptibles de generar beneficios económicos futuros.

Además, es claro que la delimitación y definición de los recursos integrantes del fondo de comercio no resultará en nada sencilla, dada la diversidad de elementos que se aglutinan en el fondo de comercio y la interacción entre ellos. En algunos casos se puede tratar de elementos muy similares a los activos intangibles identificables pero que no llegan a cumplir todos los requisitos necesarios para constar de forma separada en el balance, en otros se puede hablar de sinergias o ventajas competitivas derivadas del proceso de adquisición o de situaciones, condiciones o características de la propia entidad adquirida, de la competencia o del mercado en el que actúa, que en la mayoría de los casos no parece razonable considerar que puedan mantenerse durante un periodo de tiempo indefinido.

A la vista de los componentes que lo integran, es evidente que la estimación de la vida útil del fondo de comercio requerirá el juicio de los administradores y la ponderación de varios indicadores pudiendo alcanzar un alto grado de dificultad, en mayor medida si la empresa adquirida desarrolla actividades económicas coyunturales o sometidas a una fuerte competencia, e innovaciones tecnológicas continuas. Por ello, en aras de la deseable comparabilidad de la información financiera, y con el objetivo de facilitar en la práctica el tratamiento contable del fondo de comercio, se introduce la mencionada presunción acerca de su vida útil y el ritmo de recuperación.

Por otro lado, se modifica el régimen en materia de corrección valorativa con el objetivo de equipar el criterio a seguir en materia de deterioro de valor con el aplicado al resto del inmovilizado, es decir, al menos al cierre del ejercicio, se analizará la existencia de indicios de deterioro y, en su caso, se calculará el importe recuperable y efectuarán las correcciones valorativas que fueran necesarias. Adicionalmente, sobre este aspecto es preciso realizar algunas aclaraciones dado el cambio de enfoque en la contabilización de los inmovilizados intangibles.

Así, en caso de deterioro de valor se ha considerado oportuno mantener el criterio de imputación y reversión de la pérdida regulados en la norma de registro y valoración 2.^a del PGC y, en su desarrollo, en la Resolución del ICAC de 18 de septiembre de 2013, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos.

Además, si bien es cierto que el cambio de enfoque sustentado en la separación teórica entre el fondo de comercio adquirido y el autogenerado después de la adquisición, podría haber aconsejado eliminar la regla que impide la reversión del deterioro de valor del fondo de comercio, con el límite del valor contable del fondo de comercio que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro de valor, no es menos cierto que el mantenimiento de la regla que impide su reversión se corresponde mejor con la prohibición de reconocer el fondo de comercio generado internamente porque es más que probable que, en caso de recuperación de valor de la unidad generadora de efectivo, sea el fondo de comercio autogenerado después de la combinación la causa de la citada mejora en virtud de las políticas financieras y de explotación que se hayan seguido desde la fecha de adquisición.

Para concluir el análisis sobre las novedades en materia de intangibles es necesario recordar la importancia que tienen en el tratamiento de estos inmovilizados y, en especial del fondo de comercio, incluir en la memoria de las cuentas anuales una información razonada sobre las vidas útiles y los coeficientes de amortización utilizados, así como la relevancia que tiene para alcanzar el objetivo de imagen fiel suministrar una descripción detallada de los factores que hayan contribuido al registro del fondo de comercio, los criterios de asignación de ese importe a cada una de las unidades generadoras de efectivo y, en su caso, las principales estimaciones realizadas para determinar el importe recuperable de esas unidades.

En relación con las cuentas consolidadas, la nueva Directiva ha mantenido la regulación sobre la obligación de consolidar en los mismos términos que la anterior Directiva. Respecto a la dispensa de consolidar, la norma europea in-

introduce un cambio en la exención por razón de tamaño. Así, la dispensa por razón de tamaño se aplica a los grupos pequeños de forma obligatoria (definidos a partir de los parámetros que habilitan a formular balance y memoria en modelo abreviado) y se faculta a los Estados miembros a que también dispensen a los denominados grupos medianos. A la vista de este escenario, se ha considerado conveniente mantener los actuales límites lo que supone hacer un uso gradual de la opción que permite la Directiva.

Una cuestión singular en este apartado relativo a la exención por razón de tamaño es lo que afecta a las entidades de interés público, respecto de las cuales la Directiva establece que, en todo caso, están sujetas a la obligación de consolidar con independencia del tamaño del grupo en el que se incluyan como dependientes. La definición de entidades de interés público se recoge en la Directiva de una forma abierta, es decir, señala qué entidades en cualquier caso se definen como entidades de interés público pero deja abierto el concepto a aquellas que defina el Estado Miembro en atención de la naturaleza de su actividad, tamaño o número de empleados. En este punto no se ha considerado oportuno introducir un concepto fragmentado de entidad de interés público, por lo que la norma contable reenvía a la definición que se utilice a los efectos de las disposiciones en materia de auditoría de cuentas.

La exención por subgrupo contemplada en nuestra legislación se mantiene sin cambios. Por lo tanto, la única novedad adicional a la descrita es la dispensa por razón de quedar todas las sociedades dependientes excluidas de la consolidación, además de estas propias exclusiones. A diferencia de la exención o dispensa, que implica la no formulación de cuentas consolidadas, los supuestos de exclusión simplemente suponen la no integración (esto es, la no aplicación del método de integración global) en las cuentas consolidadas de las sociedades que se encuentren en tales situaciones, pero consideradas una a una. El cuarto caso de dispensa surge cuando por tal motivo todas las sociedades dependientes tuvieran que quedar excluidas de la consolidación.

Además, en conexión con el nuevo tratamiento del fondo de comercio, se aclara que la amortización de este activo también deberá considerarse a los efectos de practicar los ajustes al valor de la participación puesta en equivalencia que se regulan en el artículo 55, apartado 2, de las NFCAC.

Asimismo, en el artículo 70, apartado 2 de las NFCAC se matiza un aspecto relacionado con el efecto impositivo en cuentas consolidadas, en el sentido de que cuando la moneda funcional de la sucursal o negocio en el extranjero difiera de la moneda de tributación también será habitual que surjan diferencias temporarias porque el valor en libros de los activos no monetarios se determinará a partir del tipo de cambio histórico y la base fiscal empleando el tipo

de cambio de cierre. Y en el artículo 72, apartado 4, se aclara el tratamiento de la dispensa para reconocer un activo por impuesto diferido por causa de la participación en una sociedad dependiente, multigrupo o asociada.

Por último, a raíz de la amortización del fondo de comercio en las cuentas consolidadas, es preciso aclarar que no se ha considerado oportuno modificar el criterio recogido en el PGC para realizar las correcciones de valor en las participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas.

IV

En la disposición adicional primera se regula el cambio de calificación contable de inmovilizado intangible a existencias de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero cuyo destino previsto fuese la entrega para cancelar la obligación derivada de las emisiones que realice la empresa. En consecuencia, para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016, todos los derechos adquiridos, tanto los destinados a cancelar obligaciones como los que se mantengan con el propósito de ser vendidos lucirán en las existencias.

La calificación como inmovilizado intangible o existencias de estos derechos ha sido una cuestión ampliamente discutida en el contexto internacional, pero cuya repercusión práctica no es excesivamente relevante. Por ello, existiendo argumentos a favor de su tratamiento como existencias, como la circunstancia de que estemos ante un activo cuya permanencia en el patrimonio de la empresa, con carácter general, no será duradera, y cuya depreciación sistemática tampoco resulta evidente, el cambio en su calificación contable se configura como una solución práctica para contabilizar un hecho económico que en el nuevo marco regulatorio de los inmovilizados intangibles tenía difícil encuadre.

Sea como fuere es preciso resaltar que este cambio apenas altera la regulación sobre esta materia contenida en la Resolución de 28 de mayo de 2013, del ICAC, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible, que por lo tanto se mantiene en vigor a excepción de la modificación reseñada. Adicionalmente, nótese que en el nuevo contexto de simplificación contable para las pequeñas empresas deja de ser obligatoria para el modelo abreviado de memoria y para las empresas que apliquen el PGC-Pymes la información que la RICAC exigía incluir en este documento sobre los citados derechos.

En la disposición adicional segunda se establece la regulación sobre información comparativa en las primeras cuentas anuales de los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2016.

En la disposición transitoria única se configura un régimen transitorio para las modificaciones aprobadas. Así, se aclara que el plazo de amortización del fondo de comercio, o de cualquier otro activo intangible que hasta la fecha no se venía amortizando, se empezará a computar desde el primer ejercicio que comience a partir del 1 de enero de 2016, y que la reserva por fondo de comercio se reclasificará a otra cuenta de reservas y será disponible desde esa fecha en el importe que exceda del valor en libros del fondo de comercio contabilizado en el activo del balance. Sin perjuicio de lo anterior, también se introduce la opción de ajustar su valor en libros con cargo a reservas.

En virtud de la disposición final primera se incorpora un nuevo artículo al Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, que prevea la tramitación abreviada del procedimiento sancionador de conformidad con la habilitación contenida en el artículo 69.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. Dicha tramitación se prevé para aquellos casos en que a la fecha de iniciarse el procedimiento se tengan o conozcan todos los elementos fácticos que permitan apreciar, sin que suponga complejidad alguna, las conductas infractoras, como así sucede por ejemplo con las firmas de informes de auditoría sin estar habilitado legalmente para ello o las faltas de remisión o publicación de información exigida.

Por último, en las restantes disposiciones finales además de una declaración expresa sobre el ámbito competencial se recoge la entrada en vigor y la habilitación al Ministro de Justicia para que mediante orden ministerial pueda exigir el depósito de la información que hasta la fecha se venía exigiendo en la memoria por disposiciones mercantiles o de otra índole, salvo los requerimientos de información previstos por la legislación tributaria, y que de acuerdo con lo indicado más arriba deja de ser un contenido obligatorio a incluir en las cuentas anuales de los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2016.

Este real decreto se dicta de conformidad con la disposición final octava de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, y la disposición final primera de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, y una vez recabado el informe preceptivo del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, de conformidad con lo establecido en la disposición adicional séptima del Real Decreto 345/2012, de 10 de febrero.

En su virtud, a propuesta del Ministro de Economía, Industria y Competitividad, de acuerdo con el Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 2 de diciembre de 2016.

Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre.
(Preámbulo)

I

Con la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, se inició una estrategia de convergencia del Derecho contable español con las normas internacionales de contabilidad adoptadas por la Unión Europea (NIIF-UE). La finalidad del cambio legislativo fue que las sociedades integrantes de los grupos cotizados, obligados a seguir en sus cuentas consolidadas las citadas NIIF-UE, pudieran formular las cuentas anuales individuales con un marco de información financiera adaptado a los principios y criterios contables internacionales, y al mismo tiempo lograr que todas las empresas españolas, tuvieran o no sus valores admitidos a cotización, transitaran hacia la aplicación de una normativa contable inspirada en los principios y criterios aprobados por la Unión Europea para los grupos cotizados.

La disposición final primera de la citada ley confiere al Gobierno la competencia para aprobar mediante real decreto el Plan General de Contabilidad, así como sus modificaciones y normas complementarias, de conformidad con lo dispuesto en las Directivas Comunitarias y teniendo en consideración las citadas NIIF-UE.

En el ejercicio de esa habilitación se publicó el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, y el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas. Ambos planes fueron modificados por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

La última modificación del Plan General de Contabilidad y sus disposiciones complementarias, con el objetivo de simplificar las obligaciones contables de las pequeñas y medianas empresas, se ha llevado a cabo a través del Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre.

La Unión Europea ha adoptado en los últimos años unos nuevos criterios contables en materia de instrumentos financieros y en relación con los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes, mediante el Reglamento (UE) 2016/2067 de la Comisión, de 22 de noviembre de 2016, (modificado por el Reglamento (UE) 2018/498 de la Comisión, de 22 de marzo de 2018) y el Reglamento (UE) 2016/1905 de la Comisión, de 22 de septiembre de 2016, (modificado por el Reglamento (UE) 2017/1987 de la Comisión, de 31 de octubre de 2017). Estas normas entraron en vigor en los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2018 para la formulación de las cuentas anuales consolidadas de las sociedades con valores admitidos a negociación.

II

El real decreto contiene cuatro artículos que afectan al Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, al Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, al Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, y al Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos, cinco disposiciones transitorias sobre la primera aplicación de los nuevos criterios en materia de clasificación y valoración de instrumentos financieros, contabilidad de coberturas, existencias a valor razonable y reconocimiento de ingresos. La norma concluye con una disposición derogatoria y una disposición final sobre

la entrada en vigor y la aplicación del real decreto en el ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2021.

El artículo primero modifica el Plan General de Contabilidad, básicamente, con el objetivo de introducir los cambios necesarios para adaptar la norma de registro y valoración 9.^a «Instrumentos financieros» y la norma de registro y valoración 14.^a «Ingresos por ventas y prestación de servicios» a la NIIF-UE 9 y a la NIIF-UE 15, respectivamente.

El criterio que ha guiado la incorporación de cambios en el Plan General de Contabilidad ha sido el mismo que se tuvo presente en la redacción del citado texto; la incorporación de los criterios internacionales en cuentas individuales en sustitución de los vigentes, también basados en la normativa internacional, solo debería aceptarse en caso de que sea evidente que el nuevo tratamiento de la NIIF-UE es más útil y adecuado para los usuarios de las cuentas anuales individuales en la toma de decisiones económicas; bien porque simplifica de manera efectiva la comprensión de los estados financieros de la empresa, bien porque los requerimientos que se incorporan guardan proporcionalidad y adecuación a la naturaleza y dimensión de las empresas a las que aplica, habida cuenta de la peculiaridad que supone el fraccionamiento del derecho contable en España por razón de los sujetos contables.

III

Desde esta perspectiva, y en relación con los instrumentos financieros, el primero de los cambios a destacar introducidos en la NIIF-UE 9 se ha producido en materia de clasificación y valoración.

En principio, todos los activos financieros deben valorarse a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo las inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, y los activos financieros que tengan las características o rasgos económicos de un préstamo ordinario o común, siempre y cuando se gestionen con un determinado propósito o modelo de negocio.

En este sentido, los acuerdos básicos de préstamo se incluirán en la cartera de «Coste amortizado» si la empresa gestiona estos activos con el objetivo de percibir los flujos de efectivo derivados de la ejecución del contrato. Por ello, es previsible que los activos financieros que hasta la fecha se venían clasificando en las categorías de «Prestamos y partidas a cobrar» e «Inversiones mantenidas hasta el vencimiento» (valores cotizados con una fecha de vencimiento fijada, cobros de cuantía determinada o determinable y que la empresa mantenía con

la intención efectiva y la capacidad de conservar hasta su vencimiento), se re-clasifiquen a la cartera de «Coste amortizado», y, por lo tanto, se mantenga el criterio de valoración.

El objetivo de la reforma es perfilar el ámbito de aplicación de este criterio en los mismos términos en que se regula en la NIIF-UE 9. Así, en línea con la norma internacional, ventas poco frecuentes o poco significativas, ventas en activos próximos al vencimiento, ventas motivadas por el incremento del riesgo de crédito de los activos financieros o para gestionar el riesgo de concentración, entre otras, podrían ser compatibles con el objetivo de mantener activos para recibir los flujos de efectivo contractuales si la empresa puede explicar los motivos de las ventas y demostrar por qué no reflejan un cambio en su modelo de negocio.

No obstante, cuando el modelo de negocio aplicado a estos acuerdos básicos de préstamo consista en recibir los flujos contractuales del activo o acordar su enajenación, tales instrumentos se clasificarán en la cartera de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto, con un tratamiento contable muy similar al que se venía aplicando hoy en día a los valores representativos de deuda negociados incluidos en la cartera de activos financieros disponibles para la venta.

Al mismo tiempo, se ha estimado pertinente incluir una cuarta cartera de activos financieros a coste para contabilizar en las cuentas anuales individuales las inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, que ya figura en el actual Plan General de Contabilidad y que está implícita en la normativa internacional. Además, en línea con el vigente Plan General de Contabilidad, también se incluirán en esta cartera los activos financieros para los que no pueda obtenerse una estimación fiable de su valor razonable. Este criterio constituye un mero desarrollo del artículo 38.bis.2 del Código de Comercio, en cuya virtud los instrumentos financieros que no puedan valorarse de manera fiable a valor razonable, se valorarán al coste.

Junto a estos criterios de clasificación obligatorios se introducen dos opciones de tratamiento contable. La primera, para valorar a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias cualquier activo financiero, salvo las inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, si con el uso de esta opción se elimina o reduce significativamente una incoherencia de valoración o asimetría contable que surgiría en otro caso de la valoración de los activos o pasivos sobre bases diferentes.

La segunda opción, también en línea con la normativa internacional, prevé la posibilidad de que la empresa incluya en la fecha de reconocimiento inicial un instrumento de patrimonio en la cartera de valor razonable con cambios en

el patrimonio neto. No obstante, a diferencia de la solución internacional, es oportuno resaltar que a nivel interno se ha mantenido un tratamiento similar al que se venía aplicando a los activos financieros disponibles para la venta, con el objetivo de preservar el principio general de que todos los beneficios o pérdidas de la empresa pasen en un determinado momento por la cuenta de pérdidas y ganancias.

En tercer lugar, dentro de las medidas aprobadas para simplificar el tratamiento contable de los instrumentos financieros también hay que referirse, en relación con los instrumentos financieros híbridos, a la eliminación del requerimiento de identificar y separar los derivados implícitos en un contrato principal que sea un activo financiero. A partir de ahora se valorarán a coste amortizado si sus características económicas son las de un préstamo ordinario o común, o a valor razonable en caso contrario, salvo que dicho valor no pueda estimarse de manera fiable, en cuyo caso se incluirán en la cartera valorada al coste.

El segundo cambio a resaltar de la NIIF-UE 9 se refiere al modelo de deterioro de valor de los créditos y valores representativos de deuda, que transita de un modelo basado en la denominada pérdida incurrida a otro sostenido en el concepto de pérdida esperada, para cuya cuantificación se requiere considerar toda la información razonable y sustentable, incluyendo el pronóstico sobre las condiciones económicas futuras.

Pues bien, el real decreto no introduce estas novedades en el Plan General de Contabilidad y mantiene el criterio que se venía aplicando hasta la fecha en materia de coste amortizado y deterioro de valor. Por un lado, al considerar que en las empresas no financieras es habitual que el vencimiento de los derechos de cobro frente a los clientes sea inferior al año, y por otro, dada la posibilidad que se contempla en la Resolución de 18 de septiembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos, de cuantificar el deterioro sobre una base colectiva en función de métodos estadísticos sin que se adviertan incumplimientos o eventos de pérdida individuales.

La NIIF-UE 9 también introduce algunas precisiones sobre la aplicación del criterio del coste amortizado, en particular, acerca del tratamiento contable en el deudor y en el acreedor de las modificaciones en los flujos de efectivo de un instrumento de deuda por causa de las dificultades financieras del prestatario. Sin embargo, en este punto tampoco se ha considerado oportuno introducir cambios porque en el contexto del coste amortizado la naturaleza del «resultado por modificación» que regula la NIIF-UE 9, en contraposición con el resultado por baja y el resultado por deterioro, no es del todo evidente. Por

el contrario, el criterio en vigor permite trazar una línea divisoria clara para contabilizar la operación descrita.

El tercer cambio reseñable de la NIIF-UE 9 se ha producido en la contabilidad de las coberturas contables. La reforma internacional ha buscado alinear el resultado contable y la gestión del riesgo en la empresa, introduciendo una mayor flexibilidad en los requisitos a cumplir.

Pues bien, dado el impacto general de dicho tratamiento contable, se ha considerado adecuado adaptar el Plan General de Contabilidad al modelo internacional aprobado para las coberturas contables permitiendo, en línea con el enfoque internacional, que de forma transitoria las empresas españolas puedan seguir aplicando los criterios vigentes hasta la fecha.

Otras cuestiones que regula la NIIF-UE 9 en materia de contabilidad de coberturas como el tratamiento del valor temporal de las opciones y del elemento a plazo en los contratos a plazo no se han tratado de forma expresa. Sin embargo, de acuerdo con lo previsto en el apartado 7º del Marco Conceptual de la Contabilidad, en ausencia de un desarrollo reglamentario específico sobre esta materia, la empresa deberá aplicar los nuevos criterios sobre contabilidad de coberturas desarrollados en la normativa contable de las entidades de crédito para la formulación de las cuentas anuales individuales en los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2021, con las necesarias adaptaciones para tener en cuenta los criterios de clasificación de instrumentos financieros del Plan General de Contabilidad.

Del mismo modo, y sobre la base de la misma previsión normativa, cabe señalar que la aplicación subsidiaria de las reglas contables de las entidades de crédito sobre instrumentos financieros también deberá traerse a colación para completar el tratamiento contable de estas operaciones en ausencia de un desarrollo específico del Plan General de Contabilidad, siempre y cuando la regulación de las entidades de crédito haya establecido el mismo criterio que rige para las entidades no financieras.

IV

La adaptación a la NIIF-UE 9 también ha propiciado una revisión de la definición del valor razonable incluida en el apartado 6º.2 del Marco Conceptual de la Contabilidad, en línea con la NIIF-UE 13 Valoración del valor razonable. Además, el cambio en la denominación de la cartera «Activos financieros disponibles para la venta» origina la necesidad de revisar algunas normas para la elaboración de las cuentas anuales, y los modelos de balance, estado de ingresos y gastos reconocidos y cuenta de pérdidas y ganancias, así como el cuadro de cuentas y las definiciones y

relaciones contables. También se ha actualizado la nota 9.^a «Instrumentos financieros» del modelo normal de memoria en sintonía con los requisitos de información recogidos en la NIIF-UE 7. Instrumentos financieros: Información a revelar.

Asimismo, en línea con la NIC-UE 2 Existencias, se ha considerado oportuno introducir el criterio del valor razonable menos los costes de venta en la norma de registro y valoración 10.^a. «Existencias», como excepción a la regla general de valoración, para los intermediarios que comercializan materias primas cotizadas. A estos efectos se entenderá que se comercializan materias primas cotizadas cuando estos activos se adquieren con el propósito de venderlos en un futuro próximo y generar ganancias por la intermediación o por las fluctuaciones de precio, es decir, cuando se tienen existencias de «commodities» destinadas a una actividad de «trading».

V

La aprobación de la NIIF-UE 15 a nivel europeo constituye una oportunidad para profundizar en el desarrollo de los criterios contables en materia de reconocimiento de ingresos. Muchas de las precisiones que introduce la NIIF-UE 15 ya han sido tratadas en las interpretaciones publicadas por el ICAC, mediante resolución y consulta; a modo de ejemplo se puede mencionar la obligación que tiene la empresa de identificar el conjunto de transacciones incluidas en un solo acuerdo a cambio de una sola contraprestación, que debe asignarse a cada una de ellas en función de su valor razonable relativo para poder así reconocer el ingreso derivado de cada componente del acuerdo en función de los criterios generales establecidos para las entregas de bienes (transferencia de riesgos y ventajas) y prestación de servicios (porcentaje de realización), todo ello de conformidad a la previsión ya contenida en la actual norma de registro y valoración 14.^a del Plan General de Contabilidad en el sentido de que componentes identificables de una misma transacción deban reconocerse aplicando criterios diversos, como una venta de bienes y los servicios anexos.

A pesar de lo indicado, la decisión adoptada en este punto ha sido asumir la metodología elaborada a nivel internacional e introducirla en la norma de registro y valoración 14.^a. «Ingresos por ventas y prestación de servicios» del Plan General de Contabilidad. Sobre esta decisión ha pesado la relevancia del área de reconocimiento de ingresos en la contabilidad de cualquier empresa, y la dificultad que hubiera acarreado el mantener dos esquemas contables sustancialmente similares, pero formalmente diferentes. Y ello, a pesar de que más que un verdadero cambio de criterio en la materia, la norma internacional solo aborda interpretaciones para casos particulares que previsiblemente en la

práctica estaban siendo tratados de forma heterogénea, tales como los que se producirían en los contratos con incentivos, ingresos contingentes, retribuciones variables, o los ingresos por licencias de uso o acceso.

Así pues, la modificación consiste en incorporar en el Plan General de Contabilidad el principio básico consistente en reconocer los ingresos cuando se produzca la transferencia del control de los bienes o servicios comprometidos con el cliente y por el importe que se espera recibir de este último, a partir de un proceso secuencial de etapas, para su posterior desarrollo en una resolución del ICAC. No obstante, se ha optado por introducir en el Plan General de Contabilidad la totalidad de los requerimientos sobre información a incluir en la memoria, que a diferencia de los criterios de registro y valoración sí que constituye un cambio relevante en materia de reconocimiento de ingresos en comparación con la información que se venía solicitando hasta la fecha.

VI

El artículo segundo modifica el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas para introducir una mejora técnica relacionada con la regulación sobre el valor razonable, el criterio para contabilizar la aplicación del resultado en el socio, con el adecuado criterio de presentación de las emisiones de capital y la norma de elaboración de la memoria.

En línea con las propuestas recibidas en el proceso de consulta pública previa sobre la propuesta de modificación contable en ciernes, la decisión adoptada ha sido no modificar los criterios de reconocimiento y valoración en materia de instrumentos financieros y reconocimiento de ingresos del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y mantener así la política de simplificar las obligaciones contables de las empresas de menor tamaño.

En el artículo tercero se introducen cambios en las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, en línea con las modificaciones incluidas en las cuentas individuales; básicamente, para revisar los modelos de cuentas anuales a raíz del cambio de denominación de la cartera de «Activos financieros disponibles para la venta» y con el objetivo de introducir los mismos requerimientos de información que se han establecido a nivel individual en relación con el tratamiento contable de los instrumentos financieros y el reconocimiento de ingresos por ventas de bienes y prestación de servicios.

El artículo cuarto modifica el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin

finés lucrativos, para adaptar los modelos de cuentas anuales a los cambios introducidos en las normas de registro y valoración del Plan General de Contabilidad.

En las disposiciones transitorias se concreta la información a incluir en las cuentas anuales del primer ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2021 y se aclaran los criterios para contabilizar la primera aplicación de los nuevos requerimientos.

Por otra parte, el artículo 129 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, establece que en el ejercicio de la iniciativa legislativa y la potestad reglamentaria las Administraciones Públicas actuarán de acuerdo con los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia, y eficiencia. Y que, para el caso de los proyectos de reglamentos, la adecuación a estos principios deberá justificarse en el preámbulo.

Con este real decreto se adapta la normativa contable española de fuente interna a las normas internacionales de contabilidad adoptadas por la Unión Europea, en el marco de la Directiva contable, y en todo aquello que se considera una mejora del marco interno de información financiera, pero teniendo en cuenta la realidad y la naturaleza de los operadores económicos que aplican el Plan General de Contabilidad.

A tal efecto se han tenido en cuenta los principios de eficacia, eficiencia y proporcionalidad, manteniendo o incluyendo los criterios que se consideran más adecuados y que guardan correspondencia con la naturaleza y entidad de los sujetos que aplican el Plan General de Contabilidad evitando o, en su caso, simplificando la carga administrativa y la complejidad que supondría implantar aquellas soluciones.

Igualmente se ha considerado el principio de transparencia mediante la previa consulta pública de la norma, su presentación y posterior debate en los órganos consultivos del ICAC, y la apertura del trámite de audiencia o información pública a los interesados.

Este real decreto se dicta de conformidad con la disposición final primera de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, y una vez recabado el informe preceptivo del Ministerio de Hacienda de conformidad con la disposición adicional sexta del Real Decreto 403/2020, de 25 de febrero, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital.

En su virtud, a propuesta de la Vicepresidenta Tercera del Gobierno y Ministra de Asuntos Económicos y Transformación Digital, de acuerdo con el Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 12 de enero de 2021.

PRIMERA PARTE

MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD

1° Cuentas anuales. Imagen fiel

Las cuentas anuales de las pequeñas y medianas empresas comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria. Estos documentos forman una unidad. Sin perjuicio de lo anterior, estas empresas podrán incorporar en sus cuentas anuales un estado de cambios en el patrimonio neto, y un estado de flujos de efectivo que se elaborará de acuerdo con lo establecido en el Plan General de Contabilidad.

Las cuentas anuales deben redactarse con claridad, de forma que la información suministrada sea comprensible y útil para los usuarios al tomar sus decisiones económicas, debiendo mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales.

La aplicación sistemática y regular de los requisitos, principios y criterios contables incluidos en los apartados siguientes deberá conducir a que las cuentas anuales muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. A tal efecto, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica.

Cuando se considere que el cumplimiento de los requisitos, principios y criterios contables incluidos en este Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas no sea suficiente para mostrar la mencionada imagen fiel, se suministrarán en la memoria las informaciones complementarias precisas para alcanzar este objetivo.

En aquellos casos excepcionales en los que dicho cumplimiento fuera incompatible con la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales, se considerará improcedente dicha aplicación. En tales casos, en la memoria se motivará suficientemente esta circunstancia y se explicará su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.

El sujeto contable que informa como persona jurídica individual, en el marco de este Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, lo hará con independencia del grupo de empresas al que pueda pertenecer, sin perjuicio de la norma particular recogida en la segunda parte de este Plan y de los desgloses informativos que deban incorporarse en las cuentas anuales.

2° Requisitos de la información a incluir en las cuentas anuales

La información incluida en las cuentas anuales debe ser relevante y fiable.

La información es relevante cuando es útil para la toma de decisiones económicas, es decir, cuando ayuda a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros, o bien a confirmar o corregir evaluaciones realizadas anteriormente. En particular, para cumplir con este requisito, las cuentas anuales deben mostrar adecuadamente los riesgos a los que se enfrenta la empresa.

La información es fiable cuando está libre de errores materiales y es neutral, es decir, está libre de sesgos, y los usuarios pueden confiar en que es la imagen fiel de lo que pretende representar.

Una cualidad derivada de la fiabilidad es la integridad, que se alcanza cuando la información financiera contiene, de forma completa, todos los datos que pueden influir en la toma de decisiones, sin ninguna omisión de información significativa.

Adicionalmente, la información financiera debe cumplir con las cualidades de comparabilidad y claridad. La comparabilidad, que debe extenderse tanto a las cuentas anuales de una empresa en el tiempo como a las de diferentes empresas en el mismo momento y para el mismo período de tiempo, debe permitir contrastar la situación y rentabilidad de las empresas, e implica un tratamiento similar para las transacciones y demás sucesos económicos que se producen en circunstancias parecidas. Por su parte, la claridad implica que, sobre la base de un razonable conocimiento de las actividades económicas, la contabilidad y las finanzas empresariales, los usuarios de las cuentas anuales, mediante un examen diligente de la información suministrada, puedan formarse juicios que les faciliten la toma de decisiones.

3º Principios contables

La contabilidad de la empresa y, en especial, el registro y la valoración de los elementos de las cuentas anuales, se desarrollarán aplicando obligatoriamente los principios contables que se indican a continuación:

1. **Empresa en funcionamiento.** Se considerará, salvo prueba en contrario, que la gestión de la empresa continuará en un futuro previsible, por lo que la aplicación de los principios y criterios contables no tiene el propósito de determinar el valor del patrimonio neto a efectos de su transmisión global o parcial, ni el importe resultante en caso de liquidación.

En aquellos casos en que no resulte de aplicación este principio, en los términos que se determinen en las normas de desarrollo del Plan General de Contabilidad, la empresa aplicará las normas de valoración que

resulten más adecuadas para reflejar la imagen fiel de las operaciones tendentes a realizar el activo, cancelar las deudas y, en su caso, repartir el patrimonio neto resultante, debiendo suministrar en la memoria de las cuentas anuales toda la información significativa sobre los criterios aplicados.

2. **Devengo.** Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.
3. **Uniformidad.** Adoptado un criterio dentro de las alternativas que, en su caso, se permitan, deberá mantenerse en el tiempo y aplicarse de manera uniforme para transacciones, otros eventos y condiciones que sean similares, en tanto no se alteren los supuestos que motivaron su elección. De alterarse estos supuestos podrá modificarse el criterio adoptado en su día; en tal caso, estas circunstancias se harán constar en la memoria, indicando la incidencia cuantitativa y cualitativa de la variación sobre las cuentas anuales.
4. **Prudencia.** Se deberá ser prudente en las estimaciones y valoraciones a realizar en condiciones de incertidumbre. La prudencia no justifica que la valoración de los elementos patrimoniales no responda a la imagen fiel que deben reflejar las cuentas anuales.

Asimismo, sin perjuicio de lo dispuesto en la segunda parte de este Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas en relación con la aplicación del valor razonable, únicamente se contabilizarán los beneficios obtenidos hasta la fecha de cierre del ejercicio. Por el contrario, se deberán tener en cuenta todos los riesgos, con origen en el ejercicio o en otro anterior, tan pronto sean conocidos, incluso si sólo se conocieran entre la fecha de cierre de las cuentas anuales y la fecha en que éstas se formulen. En tales casos se dará cumplida información en la memoria, sin perjuicio de su reflejo, cuando se haya generado un pasivo y un gasto, en otros documentos integrantes de las cuentas anuales. Excepcionalmente, si los riesgos se conocieran entre la formulación y antes de la aprobación de las cuentas anuales y afectaran de forma muy significativa a la imagen fiel, las cuentas anuales deberán ser reformuladas.

Deberán tenerse en cuenta las amortizaciones y correcciones de valor por deterioro de los activos, tanto si el ejercicio se salda con beneficio como con pérdida.

5. **No compensación.** Salvo que una norma disponga de forma expresa lo contrario, no podrán compensarse las partidas del activo y del pasivo

o las de gastos e ingresos, y se valorarán separadamente los elementos integrantes de las cuentas anuales.

6. **Importancia relativa.** Se admitirá la no aplicación estricta de algunos de los principios y criterios contables cuando la importancia relativa en términos cuantitativos o cualitativos de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere la expresión de la imagen fiel. Las partidas o importes cuya importancia relativa sea escasamente significativa podrán aparecer agrupados con otros de similar naturaleza o función.

En los casos de conflicto entre principios contables, deberá prevalecer el que mejor conduzca a que las cuentas anuales expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

4º Elementos de las cuentas anuales

Los elementos que, cuando cumplan los criterios de reconocimiento que se establecen posteriormente, se registran en el balance, son:

1. **Activos:** bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro.
2. **Pasivos:** obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro. A estos efectos, se entienden incluidas las provisiones.
3. **Patrimonio neto:** constituye la parte residual de los activos de la empresa, una vez deducidos todos sus pasivos. Incluye las aportaciones realizadas, ya sea en el momento de su constitución o en otros posteriores, por sus socios o propietarios, que no tengan la consideración de pasivos, así como los resultados acumulados u otras variaciones que le afecten.

Los elementos que, cuando cumplan los criterios de reconocimiento que se establecen posteriormente, se registran en la cuenta de pérdidas y ganancias o, en su caso, directamente en el estado de cambios en el patrimonio neto, son:

4. **Ingresos:** incrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los ac-

tivos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones, monetarias o no, de los socios o propietarios.

5. **Gastos:** decrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento del valor de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones, monetarias o no, a los socios o propietarios, en su condición de tales.

Los ingresos y gastos del ejercicio se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias y formarán parte del resultado, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto, en cuyo caso se presentarán en el estado de cambios en el patrimonio neto, de acuerdo con lo previsto en la segunda parte de este Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas o en una norma que lo desarrolle.

5° **Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales**

El registro o reconocimiento contable es el proceso por el que se incorporan al balance, la cuenta de pérdidas y ganancias o el estado de cambios en el patrimonio neto, los diferentes elementos de las cuentas anuales, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro relativas a cada uno de ellos, incluidas en la segunda parte de este Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

El registro de los elementos procederá cuando, cumpliéndose la definición de los mismos incluida en el apartado anterior, se cumplan los criterios de probabilidad en la obtención o cesión de recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos y su valor pueda determinarse con un adecuado grado de fiabilidad. Cuando el valor debe estimarse, el uso de estimaciones razonables no menoscaba su fiabilidad. En particular:

1. Los activos deben reconocerse en el balance cuando sea probable la obtención a partir de los mismos de beneficios o rendimientos económicos para la empresa en el futuro, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad. El reconocimiento contable de un activo implica también el reconocimiento simultáneo de un pasivo, la disminución de otro activo o el reconocimiento de un ingreso u otros incrementos en el patrimonio neto.
2. Los pasivos deben reconocerse en el balance cuando sea probable que, a su vencimiento y para liquidar la obligación, deban entregarse o cederse recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos futu-

ros, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad. El reconocimiento contable de un pasivo implica el reconocimiento simultáneo de un activo, la disminución de otro pasivo o el reconocimiento de un gasto u otros decrementos en el patrimonio neto.

3. El reconocimiento de un ingreso tiene lugar como consecuencia de un incremento de los recursos de la empresa, y siempre que su cuantía pueda determinarse con fiabilidad. Por lo tanto, conlleva el reconocimiento simultáneo o el incremento de un activo, o la desaparición o disminución de un pasivo y, en ocasiones, el reconocimiento de un gasto.
4. El reconocimiento de un gasto tiene lugar como consecuencia de una disminución de los recursos de la empresa, y siempre que su cuantía pueda valorarse o estimarse con fiabilidad. Por lo tanto, conlleva el reconocimiento simultáneo o el incremento de un pasivo, o la desaparición o disminución de un activo y, en ocasiones, el reconocimiento de un ingreso o de una partida de patrimonio neto.

Se registrarán en el periodo a que se refieren las cuentas anuales, los ingresos y gastos devengados en éste, estableciéndose en los casos en que sea pertinente, una correlación entre ambos, que en ningún caso puede llevar al registro de activos o pasivos que no satisfagan la definición de éstos.

6º Criterios de valoración

La valoración es el proceso por el que se asigna un valor monetario a cada uno de los elementos integrantes de las cuentas anuales, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de valoración relativas a cada uno de ellos, incluidas en la segunda parte de este Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

A tal efecto, se tendrán en cuenta los siguientes criterios valorativos y definiciones relacionadas:

1. *Coste histórico o coste*

El coste histórico o coste de un activo es su precio de adquisición o coste de producción.

El precio de adquisición es el importe en efectivo y otras partidas equivalentes pagadas, o pendientes de pago más, en su caso y cuando proceda, el valor razonable de las demás contraprestaciones comprometidas derivadas de

la adquisición, debiendo estar todas ellas directamente relacionadas con ésta y ser necesarias para la puesta del activo en condiciones operativas.

El coste de producción incluye el precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, el de los factores de producción directamente imputables al activo, y la fracción que razonablemente corresponda de los costes de producción indirectamente relacionados con el activo, en la medida en que se refieran al período de producción, construcción o fabricación, se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción y sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas.

El coste histórico o coste de un pasivo es el valor que corresponda a la contrapartida recibida a cambio de incurrir en la deuda o, en algunos casos, la cantidad de efectivo y otros activos líquidos equivalentes que se espere entregar para liquidar una deuda en el curso normal del negocio.

2. *Valor razonable*

Es el precio que se recibiría por la venta de un activo o se pagaría para transferir o cancelar un pasivo mediante una transacción ordenada entre participantes en el mercado en la fecha de valoración. El valor razonable se determinará sin practicar ninguna deducción por los costes de transacción en que pudiera incurrirse por causa de enajenación o disposición por otros medios. No tendrá en ningún caso el carácter de valor razonable el que sea resultado de una transacción forzada, urgente o como consecuencia de una situación de liquidación involuntaria.

El valor razonable se estima para una determinada fecha y, puesto que las condiciones de mercado pueden variar con el tiempo, ese valor puede ser inadecuado para otra fecha. Además, al estimar el valor razonable, la empresa deberá tener en cuenta las condiciones del activo o pasivo que los participantes en el mercado tendrían en cuenta a la hora de fijar el precio del activo o pasivo en la fecha de valoración. Dichas condiciones específicas incluyen, entre otras, para el caso de los activos, las siguientes:

- a) El estado de conservación y la ubicación, y
- b) Las restricciones, si las hubiere, sobre la venta o el uso del activo.

La estimación del valor razonable de un activo no financiero tendrá en consideración la capacidad de un participante en el mercado para que el activo genere beneficios económicos en su máximo y mejor uso o, alternativamente, mediante su venta a otro participante en el mercado que emplearía el activo en su máximo y mejor uso.

En la estimación del valor razonable se asumirá como hipótesis que la transacción para vender el activo o transferir el pasivo se lleva a cabo:

- a) Entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción en condiciones de independencia mutua,
- b) En el mercado principal del activo o pasivo, entendiendo como tal el mercado con el mayor volumen y nivel de actividad, o
- c) En ausencia de un mercado principal, en el mercado más ventajoso al que tenga acceso la empresa para el activo o pasivo, entendido como aquel que maximiza el importe que se recibiría por la venta del activo o minimiza la cantidad que se pagaría por la transferencia del pasivo, después de tener en cuenta los costes de transacción y los gastos de transporte.

Salvo prueba en contrario, el mercado en el que la empresa realizaría normalmente una transacción de venta del activo o transferencia del pasivo se presume que será el mercado principal o, en ausencia de un mercado principal, el mercado más ventajoso.

Los costes de transacción no incluyen los costes de transporte. Si la localización es una característica del activo (como puede ser el caso, por ejemplo, de una materia prima cotizada), el precio en el mercado principal (o más ventajoso) se ajustará por los costes, si los hubiera, en los que se incurriría para transportar el activo desde su ubicación presente a ese mercado.

Con carácter general, el valor razonable se calculará por referencia a un valor fiable de mercado. En este sentido, el precio cotizado en un mercado activo será la mejor referencia del valor razonable, entendiéndose por mercado activo aquél en el que se den las siguientes condiciones:

- a) Los bienes o servicios negociados son homogéneos;
- b) Pueden encontrarse, prácticamente en cualquier momento, compradores y vendedores dispuestos a intercambiar los bienes o servicios; y
- c) Los precios son públicos y están accesibles con regularidad, reflejando transacciones con suficiente frecuencia y volumen.

Para aquellos elementos respecto de los cuales no exista un mercado activo, el valor razonable se obtendrá, en su caso, mediante la aplicación de modelos y técnicas de valoración. Entre los modelos y técnicas de valoración se incluye el empleo de referencias a transacciones recientes en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, si estuviesen disponibles, así como referencias al valor razonable de otros activos que sean sustancialmente iguales, métodos de descuento de flujos de efectivo futuros estimados y modelos generalmente utilizados para valorar opciones.

En cualquier caso, las técnicas de valoración empleadas deberán ser consistentes con las metodologías aceptadas y utilizadas por el mercado para la fijación de precios, debiéndose usar, si existe, la que haya demostrado obtener unas estimaciones más realistas de los precios. Y deberán tener en cuenta el uso de datos observables de mercado y otros factores que sus participantes considerarían al fijar el precio, limitando en todo lo posible el empleo de consideraciones subjetivas y de datos no observables o contrastables.

La empresa deberá evaluar la efectividad de las técnicas de valoración que utilice de manera periódica, empleando como referencia los precios observables de transacciones recientes en el mismo activo que se valore o utilizando los precios basados en datos o índices observables de mercado que estén disponibles y resulten aplicables.

En el valor razonable de un instrumento financiero deberá contemplarse, entre otros, el riesgo de crédito y, en el caso concreto de un pasivo financiero, se considerará el riesgo de incumplimiento de la empresa que incluye, entre otros componentes, el riesgo de crédito propio. Sin embargo, para estimar el valor razonable no deben realizarse ajustes por volumen o capacidad del mercado.

Cuando corresponda aplicar la valoración por el valor razonable, los elementos patrimoniales que no puedan valorarse de manera fiable, ya sea por referencia a un valor de mercado o mediante la aplicación de los modelos y técnicas de valoración antes señalados, se valorarán, según proceda, por su coste amortizado o por su precio de adquisición o coste de producción, minorado, en su caso, por las partidas correctoras de valor que pudieran corresponder, haciendo mención en la memoria de este hecho y de las circunstancias que lo motivan.

El valor razonable de un activo o pasivo, para el que no exista un precio cotizado sin ajustar de un activo o pasivo idéntico en un mercado activo, puede valorarse con fiabilidad si la variabilidad en el rango de las estimaciones del valor razonable del activo o pasivo no es significativa o las probabilidades de las diferentes estimaciones, dentro de ese rango, pueden ser evaluadas razonablemente y utilizadas en la medición del valor razonable.

3. *Valor neto realizable*

El valor neto realizable de un activo es el importe que la empresa puede obtener por su enajenación en el mercado, en el curso normal del negocio, deduciendo los costes estimados necesarios para llevarla a cabo, así como, en el caso de las materias primas y de los productos en curso, los costes estimados necesarios para terminar su producción, construcción o fabricación.

4. *Valor actual*

El valor actual es el importe de los flujos de efectivo a recibir o pagar en el curso normal del negocio, según se trate de un activo o de un pasivo, respectivamente, actualizados a un tipo de descuento adecuado.

5. *Valor en uso*

El valor en uso de un activo es el valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados, a través de su utilización en el curso normal del negocio y, en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición, teniendo en cuenta su estado actual y actualizados a un tipo de interés de mercado sin riesgo, ajustado por los riesgos específicos del activo que no hayan ajustado las estimaciones de flujos de efectivo futuros. Las proyecciones de flujos de efectivo se basarán en hipótesis razonables y fundamentadas; normalmente la cuantificación o la distribución de los flujos de efectivo está sometida a incertidumbre, debiéndose considerar ésta asignando probabilidades a las distintas estimaciones de flujos de efectivo. En cualquier caso, esas estimaciones deberán tener en cuenta cualquier otra asunción que los participantes en el mercado considerarían, tal como el grado de liquidez inherente al activo valorado.

6. *Costes de venta*

Son los costes incrementales directamente atribuibles a la venta de un activo en los que la empresa no habría incurrido de no haber tomado la decisión de vender, excluidos los gastos financieros y los impuestos sobre beneficios. Se incluyen los gastos legales necesarios para transferir la propiedad del activo y las comisiones de venta.

7. *Coste amortizado*

El coste amortizado de un instrumento financiero es el importe al que inicialmente fue valorado un activo financiero o un pasivo financiero, menos los reembolsos de principal que se hubieran producido, más o menos, según proceda, la parte imputada en la cuenta de pérdidas y ganancias, mediante la utilización del método del tipo de interés efectivo, de la diferencia entre el importe inicial y el valor de reembolso en el vencimiento y, para el caso de los activos financieros, menos cualquier reducción de valor por deterioro que hubiera sido reconocida, ya sea directamente como una disminución del importe del activo o mediante una cuenta correctora de su valor.

El tipo de interés efectivo es el tipo de actualización que iguala el valor en libros de un instrumento financiero con los flujos de efectivo estimados a lo largo de la vida esperada del instrumento, a partir de sus condiciones contractuales y sin considerar las pérdidas por riesgo de crédito futuras.

8. *Costes de transacción atribuibles a un activo o pasivo financiero*

Son los costes incrementales directamente atribuibles a la compra, emisión, enajenación u otra forma de disposición de un activo financiero, o a la emisión o asunción de un pasivo financiero, en los que no se habría incurrido si la empresa no hubiera realizado la transacción. Entre ellos se incluyen los honorarios y las comisiones pagadas a agentes, asesores e intermediarios, tales como las de corretaje, los gastos de intervención de fedatario público y otros, así como los impuestos y otros derechos que recaigan sobre la transacción y se excluyen las primas o descuentos obtenidos en la compra o emisión, los gastos financieros, los costes de mantenimiento y los administrativos internos.

9. *Valor contable o en libros*

El valor contable o en libros es el importe neto por el que un activo o un pasivo se encuentra registrado en balance una vez deducida, en el caso de los activos, su amortización acumulada y cualquier corrección valorativa por deterioro acumulada que se haya registrado.

10. *Valor residual*

El valor residual de un activo es el importe que la empresa estima que podría obtener en el momento actual por su venta u otra forma de disposición, una vez deducidos los costes de venta, tomando en consideración que el activo hubiese alcanzado la antigüedad y demás condiciones que se espera que tenga al final de su vida útil.

La vida útil es el periodo durante el cual la empresa espera utilizar el activo amortizable o el número de unidades de producción que espera obtener del mismo. En particular, en el caso de activos sometidos a reversión, su vida útil es el período concesional cuando éste sea inferior a la vida económica del activo.

La vida económica es el periodo durante el cual se espera que el activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios o el número de unidades de producción que se espera obtener del activo por parte de uno o más usuarios.

7º Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados

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

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

SEGUNDA PARTE

**NORMAS DE REGISTRO Y VALORACIÓN PARA
PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS**

1ª Desarrollo del Marco Conceptual de la Contabilidad

1. Las normas de registro y valoración para pequeñas y medianas empresas desarrollan los principios contables y otras disposiciones contenidas en la primera parte de este texto, relativa al Marco Conceptual de la Contabilidad. Incluyen criterios y reglas aplicables a distintas transacciones o hechos económicos, así como también a diversos elementos patrimoniales.

Si una empresa que aplica este Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas realizase una operación cuyo tratamiento contable no está contemplado en este texto, habrá de remitirse a las correspondientes normas de registro y valoración contenidas en el Plan General de Contabilidad. No obstante no se aplicará la norma de registro y valoración prevista en el Plan General de Contabilidad para activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta.

2. Las normas de registro y valoración que se formulan seguidamente son de aplicación obligatoria, para las empresas que incluidas en el ámbito de aplicación del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, hayan optado por aplicarlo.

2ª Inmovilizado material

1. Valoración inicial

Los bienes comprendidos en el inmovilizado material se valorarán por su coste, ya sea éste el precio de adquisición o el coste de producción.

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

Asimismo, formará parte del valor del inmovilizado material, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas al citado activo, tales como los costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, siempre que estas obligaciones den lugar al registro de provisiones de acuerdo con lo dispuesto en la norma aplicable a éstas.

En los inmovilizados que necesiten un período de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros que se hayan devengado antes de la

puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado material y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción.

1.1. *Precio de adquisición*

El precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento o rebaja en el precio, todos los gastos adicionales y directamente relacionados que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, incluida la ubicación en el lugar y cualquier otra condición necesaria para que pueda operar de la forma prevista; entre otros: gastos de explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares.

Las deudas por compra de inmovilizado se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a pasivos financieros.

1.2. *Coste de producción*

El coste de producción de los elementos del inmovilizado material fabricados o construidos por la propia empresa se obtendrá añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los demás costes directamente imputables a dichos bienes. También se añadirá la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los bienes de que se trate en la medida en que tales costes correspondan al periodo de fabricación o construcción y sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas. En cualquier caso, serán aplicables los criterios generales establecidos para determinar el coste de las existencias.

1.3. *Permutas*

A efectos de este Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, se entiende que un elemento del inmovilizado material se adquiere por permuta cuando se recibe a cambio de la entrega de activos no monetarios o de una combinación de éstos con activos monetarios.

En las operaciones de permuta de carácter comercial, el inmovilizado material recibido se valorará por el valor razonable del activo entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio, salvo que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido y con el límite de este último. Las diferencias de valoración que pudieran surgir

al dar de baja el elemento entregado a cambio se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Se considerará que una permuta tiene carácter comercial si:

- a) La configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del inmovilizado recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo entregado; o
- b) El valor actual de los flujos de efectivo después de impuestos de las actividades de la empresa afectadas por la permuta, se ve modificado como consecuencia de la operación.

Además, es necesario que cualquiera de las diferencias surgidas por las anteriores causas a) o b), resulte significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados.

Cuando la permuta no tenga carácter comercial o cuando no pueda obtenerse una estimación fiable del valor razonable de los elementos que intervienen en la operación, el inmovilizado material recibido se valorará por el valor contable del bien entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio, con el límite, cuando esté disponible, del valor razonable del inmovilizado recibido si éste fuera menor.

1.4. Aportaciones de capital no dinerarias

Los bienes de inmovilizado recibidos en concepto de aportación no dineraria de capital serán valorados por su valor razonable en el momento de la aportación.

Para el aportante de dichos bienes se aplicará lo dispuesto en la norma relativa a activos financieros.

2. Valoración posterior

Con posterioridad a su reconocimiento inicial, los elementos del inmovilizado material se valorarán por su precio de adquisición o coste de producción menos la amortización acumulada y, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro reconocidas.

2.1. Amortización

Las amortizaciones habrán de establecerse de manera sistemática y racional en función de la vida útil de los bienes y de su valor residual, atendiendo a la

depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica o comercial que pudiera afectarlos.

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

Los cambios que, en su caso, pudieran originarse en el valor residual, la vida útil y el método de amortización de un activo, se contabilizarán como cambios en las estimaciones contables, salvo que se tratara de un error.

Cuando de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente proceda reconocer correcciones valorativas por deterioro, se ajustarán las amortizaciones de los ejercicios siguientes del inmovilizado deteriorado, teniendo en cuenta el nuevo valor contable. Igual proceder corresponderá en caso de reversión de las correcciones valorativas por deterioro.

2.2. Deterioro del valor

Se producirá una pérdida por deterioro del valor de un elemento del inmovilizado material cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso.

A estos efectos, al menos al cierre del ejercicio, la empresa evaluará si existen indicios de que algún inmovilizado material pueda estar deteriorado, en cuyo caso, deberá estimar su importe recuperable efectuando las correcciones valorativas que procedan.

Las correcciones valorativas por deterioro de los elementos del inmovilizado material, así como su reversión cuando las circunstancias que las motivaron hubieran dejado de existir, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor contable del inmovilizado que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor.

3. Baja

Los elementos del inmovilizado material se darán de baja en el momento de su enajenación o disposición por otra vía o cuando no se espere obtener beneficios o rendimientos económicos futuros de los mismos.

La diferencia entre el importe que, en su caso, se obtenga de un elemento del inmovilizado material, neto de los costes de venta, y su valor contable, determinará el beneficio o la pérdida surgida al dar de baja dicho elemento, que se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que ésta se produce.

Los créditos por venta de inmovilizado se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a activos financieros.

3ª Normas particulares sobre inmovilizado material

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

- a) Solares sin edificar. Se incluirán en su precio de adquisición los gastos de acondicionamiento, como cierres, movimiento de tierras, obras de saneamiento y drenaje, los de derribo de construcciones cuando sea necesario para poder efectuar obras de nueva planta, los gastos de inspección y levantamiento de planos cuando se efectúen con carácter previo a su adquisición, así como, en su caso, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones presentes derivadas de los costes de rehabilitación del solar.

Normalmente los terrenos tienen una vida ilimitada y, por tanto, no se amortizan. No obstante, si en el valor inicial se incluyesen costes de rehabilitación, porque se cumpliesen las condiciones establecidas en el apartado I de la norma relativa al inmovilizado material, esa porción del terreno se amortizará a lo largo del período en que se obtengan los beneficios o rendimientos económicos por haber incurrido en esos costes.

- b) Construcciones. Su precio de adquisición o coste de producción estará formado, además de por todas aquellas instalaciones y elementos que tengan carácter de permanencia, por las tasas inherentes a la construcción y los honorarios facultativos de proyecto y dirección de obra. Deberá valorarse por separado el valor del terreno y el de los edificios y otras construcciones.
- c) Instalaciones técnicas, maquinaria y utillaje. Su valoración comprenderá todos los gastos de adquisición o de fabricación y construcción hasta su puesta en condiciones de funcionamiento.
- d) Los utensilios y herramientas incorporados a elementos mecánicos se someterán a las normas valorativas y de amortización aplicables a dichos elementos.

Con carácter general, los utensilios y herramientas que no formen parte de una máquina, y cuyo periodo de utilización se estime inferior a un año, deberán cargarse como gasto del ejercicio. Si el periodo de su utilización fuese superior a un año, se recomienda, por razones de facilidad operativa, el procedimiento de regularización anual, mediante su recuento físico; las adquisiciones se adeudarán a la cuenta del inmovilizado, regularizando al final del ejercicio, en función del inventario practicado, con baja razonable por demérito.

Las plantillas y los moldes utilizados con carácter permanente en fabricaciones de serie deberán formar parte del inmovilizado material, calculándose su depreciación según el periodo de vida útil que se estime.

Los moldes por encargo, utilizados para fabricaciones aisladas, no deberán considerarse como inventariables, salvo que tengan valor neto realizable.

- e) Los gastos realizados durante el ejercicio con motivo de las obras y trabajos que la empresa lleva a cabo para sí misma, se cargarán en las cuentas de gastos que correspondan. Las cuentas de inmovilizaciones materiales en curso, se cargarán por el importe de dichos gastos, con abono a la partida de ingresos que recoge los trabajos realizados por la empresa para sí misma.
- f) Los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes del inmovilizado material serán incorporados al activo como mayor valor del bien en la medida en que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil, debiéndose dar de baja el valor contable de los elementos que se hayan sustituido.
- g) En la determinación del importe del inmovilizado material se tendrá en cuenta la incidencia de los costes relacionados con grandes reparaciones. En este sentido, el importe equivalente a estos costes se amortizará de forma distinta a la del resto del elemento, durante el período que medie hasta la gran reparación. Si estos costes no estuvieran especificados en la adquisición o construcción, a efectos de su identificación, podrá utilizarse el precio actual de mercado de una reparación similar.

Cuando se realice la gran reparación, su coste se reconocerá en el valor contable del inmovilizado como una sustitución, siempre y cuando se cumplan las condiciones para su reconocimiento. Asimismo, se dará de baja cualquier importe asociado a la reparación que pudiera permanecer en el valor contable del citado inmovilizado.

- h) En los acuerdos que, de conformidad con la norma relativa a arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, deban calificarse como arrendamientos operativos, las inversiones realizadas por el arrendatario que no sean separables del activo arrendado o cedido en uso, se contabilizarán como inmovilizados materiales cuando cumplan la definición de activo. La amortización de estas inversiones se realizará en función de su vida útil que será la duración del contrato de arrendamiento o cesión -incluido el periodo de renovación cuando existan evidencias que soporten que la misma se va a producir-, cuando ésta sea inferior a la vida económica del activo.

4ª Inversiones inmobiliarias

Los criterios contenidos en las normas anteriores, relativas al inmovilizado material, se aplicarán a las inversiones inmobiliarias.

5ª Inmovilizado intangible

Los criterios contenidos en las normas relativas al inmovilizado material, se aplicarán a los elementos del inmovilizado intangible, sin perjuicio de lo dispuesto a continuación y de lo previsto en las normas particulares sobre el inmovilizado intangible.

1. Reconocimiento

Para el reconocimiento inicial de un inmovilizado de naturaleza intangible, es preciso que, además de cumplir la definición de activo y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, cumpla el criterio de identificabilidad.

El citado criterio de identificabilidad implica que el inmovilizado cumpla alguno de los dos requisitos siguientes:

- a) Sea separable, esto es, susceptible de ser separado de la empresa y vendido, cedido, entregado para su explotación, arrendado o intercambiado.
- b) Surja de derechos legales o contractuales, con independencia de que tales derechos sean transferibles o separables de la empresa o de otros derechos u obligaciones.

En ningún caso se reconocerán como inmovilizados intangibles los gastos ocasionados con motivo del establecimiento, las marcas, cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes u otras partidas similares, que se hayan generado internamente.

2. Valoración posterior

Los inmovilizados intangibles son activos de vida útil definida y, por lo tanto, deberán ser objeto de amortización sistemática en el periodo durante el cual se prevé, razonablemente, que los beneficios económicos inherentes al activo produzcan rendimientos para la empresa.

Cuando la vida útil de estos activos no pueda estimarse de manera fiable se amortizarán en un plazo de diez años, sin perjuicio de los plazos establecidos en las normas particulares sobre el inmovilizado intangible.

En todo caso, al menos anualmente, deberá analizarse si existen indicios de deterioro de valor para, en su caso, comprobar su eventual deterioro.

6ª Normas particulares sobre el inmovilizado intangible

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

- a) Investigación y desarrollo. Los gastos de investigación serán gastos del ejercicio en que se realicen. No obstante podrán activarse como inmovilizado intangible desde el momento en que cumplan las siguientes condiciones:
 - Estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.
 - Tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos de que se trate.

Los gastos de investigación que figuren en el activo deberán amortizarse durante su vida útil, y siempre dentro del plazo de cinco años; en el caso en que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los importes registrados en el activo, deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio.

Los gastos de desarrollo, cuando se cumplan las condiciones indicadas para la activación de los gastos de investigación, se reconocerán en el activo y deberán amortizarse durante su vida útil, que, en principio, se

presume, salvo prueba en contrario, que no es superior a cinco años; en el caso en que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los importes registrados en el activo deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio.

- b) Propiedad industrial. Se contabilizarán en este concepto, los gastos de desarrollo capitalizados cuando se obtenga la correspondiente patente o similar, incluido el coste de registro y formalización de la propiedad industrial, sin perjuicio de los importes que también pudieran contabilizarse por razón de adquisición a terceros de los derechos correspondientes. Deben ser objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles.
- c) Derechos de traspaso. Sólo podrán figurar en el activo cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa, debiendo ser objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles.
- d) Los programas de ordenador que cumplan los criterios de reconocimiento del apartado I de la norma relativa al inmovilizado intangible, se incluirán en el activo, tanto los adquiridos a terceros como los elaborados por la propia empresa para sí misma, utilizando los medios propios de que disponga, entendiéndose incluidos entre los anteriores los gastos de desarrollo de las páginas web.

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

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

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

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

7ª Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar

Se entiende por arrendamiento, a efectos de esta norma, cualquier acuerdo, con independencia de su instrumentación jurídica, por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado, con independencia de que el arrendador quede obligado a prestar servicios en relación con la explotación o mantenimiento de dicho activo.

La calificación de los contratos como arrendamientos financieros u operativos depende de las circunstancias de cada una de las partes del contrato por lo que podrán ser calificados de forma diferente por el arrendatario y el arrendador.

I. Arrendamiento financiero

I.1. Concepto

Cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento, se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, dicho acuerdo deberá calificarse como arrendamiento financiero, y se registrará según los términos establecidos en los apartados siguientes.

En un acuerdo de arrendamiento de un activo con opción de compra, se presumirá que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercitar dicha opción. También se presumirá, salvo prueba en contrario, dicha transferencia, aunque no exista opción de compra, entre otros, en los siguientes casos:

- a) Contratos de arrendamiento en los que la propiedad del activo se transfiera, o de sus condiciones se deduzca que se va a transferir, al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento.
- b) Contratos en los que el plazo del arrendamiento coincida o cubra la mayor parte de la vida económica del activo, y siempre que de las condiciones pactadas se desprenda la racionalidad económica del mantenimiento de la cesión de uso.

El plazo del arrendamiento es el período no revocable para el cual el arrendatario ha contratado el arrendamiento del activo, junto con cualquier período adicional en el que éste tenga derecho a continuar con el

arrendamiento, con o sin pago adicional, siempre que al inicio del arrendamiento se tenga la certeza razonable de que el arrendatario ejercerá tal opción.

- c) En aquellos casos en los que, al comienzo del arrendamiento, el valor actual de los pagos mínimos acordados por el arrendamiento suponga la práctica totalidad del valor razonable del activo arrendado. En los pagos mínimos acordados se incluye el pago por la opción de compra cuando no existan dudas razonables sobre su ejercicio y cualquier importe que se haya garantizado, directa o indirectamente, y se excluyen las cuotas de carácter contingente, el coste de los servicios y los impuestos repercutibles por el arrendador.
- d) Cuando las especiales características de los activos objeto del arrendamiento hacen que su utilidad quede restringida al arrendatario.
- e) El arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación fueran asumidas por el arrendatario.
- f) Los resultados derivados de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaen sobre el arrendatario.
- g) El arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo periodo, con unos pagos por arrendamiento que sean sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

1.2. Contabilidad del arrendatario

El arrendatario, en el momento inicial, registrará un activo de acuerdo con su naturaleza, según se trate de un elemento del inmovilizado material o del intangible, y un pasivo financiero por el mismo importe, que será el valor razonable del activo arrendado calculado al inicio del mismo, sin incluir los impuestos repercutibles por el arrendador. Adicionalmente, los gastos directos iniciales inherentes a la operación en los que incurra el arrendatario deberán considerarse como mayor valor del activo.

La carga financiera total se distribuirá a lo largo del plazo del arrendamiento y se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se devengue, aplicando el método del tipo de interés efectivo. Las cuotas de carácter contingente, entendidas como los pagos por arrendamiento cuyo importe no es fijo sino que depende de la evolución futura de una variable, serán gastos del ejercicio en que se incurra en ellas.

El arrendatario aplicará a los activos que tenga que reconocer en el balance como consecuencia del arrendamiento los criterios de amortización, deterioro y baja que les correspondan según su naturaleza y a la baja de los pasivos financieros lo dispuesto en el apartado 3 de la norma sobre pasivos financieros.

1.3. Contabilidad del arrendador

El arrendador, en el momento inicial, reconocerá un crédito por el valor actual de los pagos mínimos a recibir por el arrendamiento más el valor residual del activo aunque no esté garantizado.

El arrendador reconocerá el resultado derivado de la operación de arrendamiento según lo dispuesto en el apartado 3 de la norma sobre inmovilizado material, salvo cuando sea el fabricante o distribuidor del bien arrendado, en cuyo caso se considerarán operaciones de tráfico comercial y se aplicarán los criterios contenidos en la norma relativa a ingresos por ventas y prestación de servicios.

La diferencia entre el crédito contabilizado en el activo del balance y la cantidad a cobrar, correspondiente a intereses no devengados, se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que dichos intereses se devenguen, de acuerdo con el método del tipo de interés efectivo.

Las correcciones de valor por deterioro y la baja de los créditos registrados como consecuencia del arrendamiento se tratarán aplicando los criterios de los apartados 2.1.3 y 4 de la norma relativa a activos financieros.

2. Arrendamiento operativo

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

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

Cualquier cobro o pago que pudiera hacerse al contratar un derecho de arrendamiento calificado como operativo, se tratará como un cobro o pago anticipado por el arrendamiento que se imputará a resultados a lo largo del

período de arrendamiento a medida que se cedan o reciban los beneficios económicos del activo arrendado.

3. *Venta con arrendamiento financiero posterior*

Cuando por las condiciones económicas de una enajenación, conectada al posterior arrendamiento de los activos enajenados, se desprenda que se trata de un método de financiación y, en consecuencia, se trate de un arrendamiento financiero, el arrendatario no variará la calificación del activo, ni reconocerá beneficios ni pérdidas derivadas de esta transacción. Adicionalmente, registrará el importe recibido con abono a una partida que ponga de manifiesto el correspondiente pasivo financiero.

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

El arrendador contabilizará el correspondiente activo financiero de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1.3 de esta norma.

4. *Arrendamientos de terrenos y edificios*

Los arrendamientos conjuntos de terrenos y edificios se clasificarán como operativos o financieros con los mismos criterios que los arrendamientos de otro tipo de activo.

No obstante, como normalmente el terreno tiene una vida económica indefinida, en un arrendamiento financiero conjunto, los componentes de terreno y edificio se considerarán de forma separada, clasificándose el correspondiente terreno como un arrendamiento operativo, salvo que se espere que el arrendatario adquiera la propiedad al final del período de arrendamiento.

A estos efectos, los pagos mínimos por el arrendamiento se distribuirán entre el terreno y el edificio en proporción a los valores razonables relativos que representan los derechos de arrendamiento de ambos componentes, a menos que tal distribución no sea fiable, en cuyo caso todo el arrendamiento se clasificará como financiero, salvo que resulte evidente que es operativo.

8ª Activos financieros

La presente norma resulta de aplicación a los siguientes activos financieros:

- Efectivo y otros activos líquidos equivalentes; es decir, la tesorería depositada en la caja de la empresa, los depósitos bancarios a la vista y los activos financieros que sean convertibles en efectivo y que en el momento de su adquisición, su vencimiento no fuera superior a tres meses, siempre que no exista riesgo significativo de cambios de valor y formen parte de la política de gestión normal de la tesorería de la empresa;
- Créditos por operaciones comerciales: clientes y deudores varios;
- Créditos a terceros: tales como los préstamos y créditos financieros concedidos, incluidos los surgidos de la venta de activos no corrientes;
- Valores representativos de deuda de otras empresas adquiridos: tales como las obligaciones, bonos y pagarés;
- Instrumentos de patrimonio de otras empresas adquiridos: acciones, participaciones en instituciones de inversión colectiva y otros instrumentos de patrimonio;
- Derivados con valoración favorable para la empresa: entre ellos, futuros, opciones, permutas financieras y compraventa de moneda extranjera a plazo, y
- Otros activos financieros: tales como depósitos en entidades de crédito, anticipos y créditos al personal, fianzas y depósitos constituidos, dividendos a cobrar y desembolsos exigidos sobre instrumentos de patrimonio propio.

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

Un derivado financiero es un instrumento financiero que cumple las características siguientes:

- I. Su valor cambia en respuesta a los cambios en variables tales como los tipos de interés, los precios de instrumentos financieros y materias primas cotizadas, los tipos de cambio, las calificaciones crediticias y los índices sobre ellos y que en el caso de no ser variables financieras no han de ser específicas para una de las partes del contrato.

2. No requiere una inversión inicial o bien requiere una inversión inferior a la que requieren otro tipo de contratos en los que se podría esperar una respuesta similar ante cambios en las condiciones de mercado.
3. Se liquida en una fecha futura.

Asimismo, esta norma es aplicable en el tratamiento de las transferencias de activos financieros, como los descuentos comerciales y las operaciones de “factoring”.

1. *Reconocimiento*

La empresa reconocerá un activo financiero en su balance cuando se convierta en una parte obligada del contrato o negocio jurídico conforme a las disposiciones del mismo.

2. *Valoración*

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

1. Activos financieros a coste amortizado.
2. Activos financieros mantenidos para negociar.
3. Activos financieros a coste.

2.1. *Activos financieros a coste amortizado*

En esta categoría se clasificarán, salvo que sea aplicable lo dispuesto en el apartado 2.2 siguiente, los:

- a) **Créditos por operaciones comerciales:** son aquellos activos financieros (clientes y deudores varios) que se originan en la venta de bienes y la prestación de servicios por operaciones de tráfico de la empresa, y
- b) **Otros activos financieros a coste amortizado:** son aquellos activos financieros que no siendo instrumentos de patrimonio ni derivados, no tienen origen comercial y cuyos cobros son de cuantía determinada o determinable. Es decir, comprende a los créditos distintos del tráfico comercial, los valores representativos de deuda adquiridos, cotizados o no, los depósitos en entidades de crédito, anticipos y créditos al personal, las fianzas y depósitos constituidos, los dividendos a cobrar y los desembolsos exigidos sobre instrumentos de patrimonio.

2.1.1. Valoración inicial

Los activos financieros incluidos en esta categoría se valorarán inicialmente por el coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles; no obstante, estos últimos podrán registrarse en la cuenta de pérdidas y ganancias en el momento de su reconocimiento inicial.

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

2.1.2. Valoración posterior

Los activos financieros incluidos en esta categoría se valorarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el método del tipo de interés efectivo.

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

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

2.1.3. Deterioro del valor

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

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

En su caso, como sustituto del valor actual de los flujos de efectivo futuros se utilizará el valor de cotización del activo, siempre que éste sea lo suficientemente fiable como para considerarlo representativo del valor que pudiera recuperar la empresa.

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

2.2. Activos financieros mantenidos para negociar

Se considera que un activo financiero (préstamo o crédito comercial o no, valor representativo de deuda, instrumento de patrimonio o derivado) se posee para negociar cuando:

- a) Se origine o adquiera con el propósito de venderlo en el corto plazo (por ejemplo: valores representativos de deuda, cualquiera que sea su plazo de vencimiento, o instrumentos de patrimonio, cotizados, que se adquieren para venderlos en el corto plazo), o
- b) Sea un instrumento financiero derivado, siempre que no sea un contrato de garantía financiera ni haya sido designado como instrumento de cobertura. A estos efectos:
 - Un contrato de garantía financiera es aquél que exige que el emisor efectúe pagos específicos para reembolsar al tenedor por la pérdida en la que incurre cuando un deudor específico incumpla su obligación de pago de acuerdo con las condiciones, originales o modificadas, de un instrumento de deuda, tal como una fianza o un aval.
 - Un derivado es designado como instrumento de cobertura para cubrir un riesgo específicamente identificado que puede tener impacto

en la cuenta de pérdidas y ganancias, como puede ser la cobertura del riesgo de tipo de cambio relacionado con compras y ventas en moneda extranjera o la contratación de una permuta financiera para cubrir el riesgo de tipo de interés.

La empresa no podrá reclasificar un activo financiero incluido inicialmente en esta categoría a otras, salvo cuando proceda calificar a una inversión como inversión en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo o asociadas.

No se podrá reclasificar ningún activo financiero incluido en las restantes categorías previstas en esta norma, a la categoría de mantenidos para negociar.

2.2.1. Valoración inicial

Los activos financieros mantenidos para negociar se valorarán inicialmente por el coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada. Los costes de transacción que les sean directamente atribuibles se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio.

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

2.2.2. Valoración posterior

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

2.3. Activos financieros a coste

En esta categoría se clasificarán las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, tal como éstas se definen en la norma 11ª de elaboración de las cuentas anuales, y los demás instrumentos de patrimonio salvo que a estos últimos les sea aplicable lo dispuesto en el apartado 2.2 anterior.

2.3.1. Valoración inicial

Las inversiones en los instrumentos de patrimonio incluidas en esta categoría se valorarán inicialmente al coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean direc-

tamente atribuibles, debiéndose aplicar, en su caso, para las participaciones en empresas del grupo, el criterio incluido en el apartado 2 de la norma relativa a operaciones entre empresas del grupo y los criterios para determinar el coste de la combinación establecidos en la norma sobre combinaciones de negocios del Plan General de Contabilidad.

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

2.3.2. Valoración posterior

Las inversiones en instrumentos de patrimonio incluidos en esta categoría se valorarán por su coste, menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro.

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

En el caso de venta de derechos preferentes de suscripción y similares o segregación de los mismos para ejercitarlos, el importe del coste de los derechos disminuirá el valor contable de los respectivos activos. Dicho coste se determinará aplicando alguna fórmula valorativa de general aceptación.

2.3.3. Deterioro del valor

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

El importe de la corrección valorativa será la diferencia entre su valor en libros y el importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y el valor actual de los flujos de efectivo futuros derivados de la inversión, calculados, bien mediante la estimación de los que se espera recibir como consecuencia del reparto de dividendos realizado por la empresa participada y de la enajenación o baja en cuentas de la inversión en la misma, bien mediante la estimación de su participación en los flujos de efectivo que se espera sean generados por la empresa participada, procedentes tanto de sus actividades ordinarias como de su enajenación o baja en cuentas.

Salvo mejor evidencia del importe recuperable de las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, en la estimación del deterioro de esta clase de activos se tomará en consideración el patrimonio

neto de la entidad participada corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración.

En las inversiones en el patrimonio de empresas que no sean del grupo, multigrupo o asociadas admitidas a cotización, como sustituto del valor actual de los flujos de efectivo futuros se utilizará el valor de cotización del activo, siempre que éste sea lo suficientemente fiable como para considerarlo representativo del valor que pudiera recuperar la empresa. Tratándose de inversiones no admitidas a cotización, se tomará en consideración el patrimonio neto de la entidad participada corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración.

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

3. Intereses y dividendos recibidos de activos financieros

Los intereses y dividendos de activos financieros devengados con posterioridad al momento de la adquisición se reconocerán como ingresos en la cuenta de pérdidas y ganancias. Los intereses deben reconocerse utilizando el método del tipo de interés efectivo y los dividendos cuando se declare el derecho del socio a recibirlo.

A estos efectos, en la valoración inicial de los activos financieros se registrarán de forma independiente, atendiendo a su vencimiento, el importe de los intereses explícitos devengados y no vencidos en dicho momento así como el importe de los dividendos acordados por el órgano competente en el momento de la adquisición. A estos efectos, se entenderá por “intereses explícitos” aquellos que se obtienen de aplicar el tipo de interés contractual del instrumento financiero.

Asimismo, si los dividendos distribuidos proceden inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición, no se reconocerán como ingresos, y minorarán el valor contable de la inversión.

El juicio sobre si se han generado beneficios por la participada se realizará atendiendo exclusivamente a los beneficios contabilizados en la cuenta de pérdidas y ganancias individual desde la fecha de adquisición, salvo que de forma inducida el reparto con cargo a dichos beneficios deba calificarse como una recuperación de la inversión desde la perspectiva de la entidad que recibe el dividendo.

4. *Baja de activos financieros*

La empresa dará de baja un activo financiero, o parte del mismo, cuando expiren los derechos derivados del mismo o se haya cedido su titularidad, siempre y cuando el cedente se haya desprendido de los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad del activo (tal como las ventas en firme de activos o las ventas de activos financieros con pacto de recompra por su valor razonable).

En las operaciones de cesión en las que de acuerdo con lo anterior no proceda dar de baja el activo financiero (como es el caso del descuento de efectos, del “factoring con recurso”, de las ventas de activos financieros con pacto de recompra a un precio fijo o al precio de venta más un interés, de las cesiones de activos en las que la empresa cedente retiene el riesgo de crédito o la obligación de pagar intereses hasta que se cobre el principal al deudor), se registrará adicionalmente el pasivo financiero derivado de los importes recibidos.

9ª **Pasivos financieros**

La presente norma resulta de aplicación a los siguientes pasivos financieros:

- Débitos por operaciones comerciales: proveedores y acreedores varios;
- Deudas con entidades de crédito;
- Obligaciones y otros valores negociables emitidos: tales como bonos y pagarés;
- Derivados con valoración desfavorable para la empresa: entre ellos, futuros, opciones, permutas financieras y compraventa de moneda extranjera a plazo;
- Deudas con características especiales, y
- Otros pasivos financieros: deudas con terceros, tales como los préstamos y créditos financieros recibidos de personas o empresas que no sean entidades de crédito incluidos los surgidos en la compra de activos no corrientes, fianzas y depósitos recibidos y desembolsos exigidos por terceros sobre participaciones.

Los instrumentos financieros emitidos, incurridos o asumidos se clasificarán como pasivos financieros, en su totalidad o en una de sus partes, siempre que de acuerdo con su realidad económica supongan para la empresa una obligación contractual, directa o indirecta, de entregar efectivo u otro activo financiero, o de intercambiar activos o pasivos financieros con terceros en condiciones potencialmente desfavorables, tal como un instrumento financiero que prevea su recompra obligatoria por parte del emisor, o que otorgue al tenedor el derecho a exigir al emisor su rescate en una fecha y por un importe determinado o determinable, o a recibir una remuneración predeterminada siempre que haya beneficios distribuibles. En particular, determinadas acciones rescatables y acciones o participaciones sin voto.

1. *Reconocimiento*

La empresa reconocerá un pasivo financiero en su balance cuando se convierta en una parte obligada del contrato o negocio jurídico conforme a las disposiciones del mismo.

2. *Valoración*

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

1. Pasivos financieros a coste amortizado.
2. Pasivos financieros mantenidos para negociar.

2.1. Pasivos financieros a coste amortizado

En esta categoría se clasificarán, salvo que sea aplicable lo dispuesto en el apartado 2.2 siguiente, los:

- a) Débitos por operaciones comerciales (proveedores y acreedores varios): son aquellos pasivos financieros que se originan en la compra de bienes y servicios por operaciones de tráfico de la empresa, y
- b) Débitos por operaciones no comerciales: son aquellos pasivos financieros que, no siendo instrumentos derivados, no tienen origen comercial.

2.1.1. Valoración inicial

Los pasivos financieros incluidos en esta categoría se valorarán inicialmente por el coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación recibida

ajustado por los costes de transacción que les sean directamente atribuibles; no obstante, estos últimos, así como las comisiones financieras que se carguen a la empresa cuando se originen las deudas con terceros, podrán registrarse en la cuenta de pérdidas y ganancias en el momento de su reconocimiento inicial.

No obstante lo señalado en el párrafo anterior, los débitos por operaciones comerciales con vencimiento no superior a un año y que no tengan un tipo de interés contractual, así como las fianzas y los desembolsos exigidos por terceros sobre participaciones, cuyo importe se espera pagar en el corto plazo, se podrán valorar por su valor nominal, cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

2.1.2. Valoración posterior

Los pasivos financieros incluidos en esta categoría se valorarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el método del tipo de interés efectivo.

Las aportaciones recibidas como consecuencia de un contrato de cuentas en participación y similares, se valorarán al coste, incrementado o disminuido por el beneficio o la pérdida, respectivamente, que deba atribuirse a los partícipes no gestores.

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

2.2. Pasivos financieros mantenidos para negociar

Se considera que un pasivo financiero se posee para negociar cuando sea un instrumento financiero derivado según se define en la norma sobre activos financieros, siempre que no sea un contrato de garantía financiera ni haya sido designado como instrumento de cobertura, según se definen en el apartado 2.2.b) de la norma relativa a activos financieros.

En ningún caso la empresa podrá reclasificar un pasivo financiero incluido inicialmente en esta categoría a la de pasivos financieros a coste amortizado, ni viceversa.

Valoración inicial y posterior

En la valoración de los pasivos financieros incluidos en esta categoría se aplicarán los criterios señalados en el apartado 2.2 de la norma relativa a activos financieros.

3. *Baja de pasivos financieros*

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

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

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

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

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

10^a **Contratos financieros particulares**

1. *Activos financieros híbridos*

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

Los activos financieros híbridos se valorarán, inicialmente por el coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada. Los costes de transacción que les sean directamente atribuibles se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio.

Con posterioridad al reconocimiento inicial, se valorarán por su valor razonable, sin deducir los costes de transacción en que se pudiera incurrir en su enajenación. Los cambios que se produzcan en el valor razonable se imputarán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio. Excepcionalmente, en aquellos casos en que el valor razonable no esté a disposición de la empresa, se podrán valorar al coste, menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro.

En caso de que la entidad posea activos financieros híbridos valorados por su valor razonable creará a efectos de valoración y presentación de la información la categoría “Otros activos financieros a valor razonable”.

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

Los contratos que se mantengan con el propósito de recibir o entregar un activo no financiero de acuerdo con las necesidades de compra, venta o utilización de dichos activos por parte de la empresa, se tratarán como anticipos a cuenta o compromisos, de compras o ventas, según proceda.

No obstante, se reconocerán y valorarán según lo dispuesto en relación con los derivados en las normas sobre activos y pasivos financieros, aquellos contratos que se puedan liquidar por diferencias, en efectivo o en otro instrumento financiero, o bien mediante el intercambio de instrumentos financieros o, aun cuando se liquiden mediante la entrega de un activo no financiero, la empresa tenga la práctica de venderlo en un período de tiempo corto e inferior al período normal del sector en que opere la empresa con la intención de obtener una ganancia por su intermediación o por las fluctuaciones de su precio, o el activo no financiero sea fácilmente convertible en efectivo.

11ª Instrumentos de patrimonio propio

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

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

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

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

12ª Existencias

1. Valoración inicial

Los bienes y servicios comprendidos en las existencias se valorarán por su coste, ya sea el precio de adquisición o el coste de producción.

Los impuestos indirectos que gravan las existencias sólo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

En las existencias que necesiten un período de tiempo superior a un año para estar en condiciones de ser vendidas, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción, los gastos financieros, en los términos previstos en la norma sobre el inmovilizado material.

Los anticipos a proveedores a cuenta de suministros futuros de existencias se valorarán por su coste.

Los débitos por operaciones comerciales se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a pasivos financieros.

1.1. Precio de adquisición

El precio de adquisición incluye el importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares así como los intereses incorporados al nominal de los débitos, y se

añadirán todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes se hallen ubicados para su venta, tales como transportes, aranceles de aduanas, seguros y otros directamente atribuibles a la adquisición de las existencias. No obstante lo anterior, podrán incluirse los intereses incorporados a los débitos con vencimiento no superior a un año que no tengan un tipo de interés contractual, cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

1.2. Coste de producción

El coste de producción se determinará añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los costes directamente imputables al producto. También deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los productos de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al período de fabricación, elaboración o construcción, en los que se haya incurrido al ubicarlos para su venta y se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción.

1.3. Métodos de asignación de valor

Cuando se trate de asignar valor a bienes concretos que forman parte de un inventario de bienes intercambiables entre sí, se adoptará con carácter general el método del precio medio o coste medio ponderado. El método FIFO es aceptable y puede adoptarse si la empresa lo considerase más conveniente para su gestión. Se utilizará un único método de asignación de valor para todas las existencias que tengan una naturaleza y uso similares.

Cuando se trate de bienes no intercambiables entre sí o bienes producidos y segregados para un proyecto específico, el valor se asignará identificando el precio o los costes específicamente imputables a cada bien individualmente considerado.

1.4. Coste de las existencias en la prestación de servicios

Los criterios indicados en los apartados precedentes resultarán aplicables para determinar el coste de las existencias de los servicios. En concreto, las existencias incluirán el coste de producción de los servicios en tanto aún no se haya reconocido el ingreso por prestación de servicios correspondiente conforme a lo establecido en la norma relativa a ingresos por ventas y prestación de servicios.

2. Valoración posterior

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

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

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

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

13ª Moneda extranjera

Una transacción en moneda extranjera es aquélla cuyo importe se denomina o exige su liquidación en una moneda distinta del euro.

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

- a) Partidas monetarias: son el efectivo, así como los activos y pasivos que se vayan a recibir o pagar con una cantidad determinada o determinable de unidades monetarias. Se incluyen, entre otros, los préstamos y otras partidas a cobrar, los débitos y otras partidas a pagar y las inversiones en valores representativos de deuda que cumplan los requisitos anteriores.
- b) Partidas no monetarias: son los activos y pasivos que no se consideren partidas monetarias, es decir, que se vayan a recibir o pagar con una cantidad no determinada ni determinable de unidades monetarias. Se

incluyen, entre otros, los inmovilizados materiales, inversiones inmobiliarias, inmovilizados intangibles, las existencias, las inversiones en el patrimonio de otras empresas que cumplan los requisitos anteriores, así como los anticipos a cuenta de compras o ventas.

1. *Valoración inicial*

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

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

2. *Valoración posterior*

2.1. Partidas monetarias

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

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

2.2. Partidas no monetarias

2.2.1. Partidas no monetarias valoradas a coste histórico

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

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

La valoración así obtenida no podrá exceder, en cada cierre posterior, del importe recuperable en ese momento, aplicando a este valor, si fuera nece-

sario, el tipo de cambio de cierre; es decir, de la fecha a la que se refieren las cuentas anuales.

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

2.2.2. Partidas no monetarias valoradas a valor razonable

Se valorarán aplicando el tipo de cambio de la fecha de determinación del valor razonable, registrándose en el resultado del ejercicio cualquier diferencia de cambio incluida en las pérdidas o ganancias derivadas de cambios en la valoración.

14ª Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y otros Impuestos indirectos

El IVA soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los activos corrientes y no corrientes, así como de los servicios, que sean objeto de las operaciones gravadas por el impuesto. En el caso de autoconsumo interno, esto es, producción propia con destino al inmovilizado de la empresa, el IVA no deducible se adicionará al coste de los respectivos activos no corrientes.

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

El IVA repercutido no formará parte del ingreso derivado de las operaciones gravadas por dicho impuesto o del importe neto obtenido en la enajenación o disposición por otra vía en el caso de baja en cuentas de activos no corrientes.

Las reglas sobre el IVA soportado no deducible serán aplicables, en su caso, al IGIC y a cualquier otro impuesto indirecto soportado en la adquisición de activos o servicios, que no sea recuperable directamente de la Hacienda Pública.

Las reglas sobre el IVA repercutido serán aplicables, en su caso, al IGIC y a cualquier otro impuesto indirecto que grave las operaciones realizadas

por la empresa y que sea recibido por cuenta de la Hacienda Pública. Sin embargo, se contabilizarán como gastos y por tanto no reducirán la cifra de negocios, aquellos tributos que para determinar la cuota a ingresar tomen como referencia la cifra de negocios u otra magnitud relacionada, pero cuyo hecho imponible no sea la operación por la que se transmiten los activos o se prestan los servicios.

15° Impuestos sobre beneficios

Los impuestos sobre el beneficio a los que se refiere esta norma son aquellos impuestos directos, que se liquidan a partir de un resultado empresarial calculado de acuerdo con las normas fiscales.

Cuando dicho cálculo no se realice en función de las transacciones económicas reales, sino mediante la utilización de signos, índices y módulos objetivos, no se aplicará la parte de esta norma que corresponda al impuesto diferido, sin perjuicio de que cuando estos procedimientos se apliquen sólo parcialmente en el cálculo del impuesto o en la determinación de las rentas, puedan surgir activos o pasivos por impuesto diferido.

1. Activos y pasivos por impuesto corriente

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

Las deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto, excluidas las retenciones y pagos a cuenta, así como las pérdidas fiscales compensables de ejercicios anteriores y aplicadas efectivamente en éste, darán lugar a un menor importe del impuesto corriente. No obstante, aquellas deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto que tengan una naturaleza económica asimilable a las subvenciones, se podrán registrar de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 de esta norma y en la norma relativa a subvenciones, donaciones y legados recibidos.

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

2. Activos y pasivos por impuesto diferido

2.1. Diferencias temporarias

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

La valoración fiscal de un activo, pasivo o instrumento de patrimonio propio, denominada base fiscal, es el importe atribuido a dicho elemento de acuerdo con la legislación fiscal aplicable. Puede existir algún elemento que tenga base fiscal aunque carezca de valor contable y, por tanto, no figure reconocido en el balance.

Estas diferencias se producen:

- a) Normalmente por la existencia de diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos, cuyo origen se encuentra en los diferentes criterios temporales de imputación empleados para determinar ambas magnitudes y que, por tanto, revierten en períodos subsiguientes.
- b) En otros casos, tales como los derivados de los ingresos y gastos registrados directamente en el patrimonio neto que no se computan en la base imponible, como sucede con las subvenciones, donaciones y legados recibidos de terceros no socios, siempre que los mismos difieran de los atribuidos a efectos fiscales.

Las diferencias temporarias se clasifican en:

- a) Diferencias temporarias imponibles, que son aquellas que darán lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.
- b) Diferencias temporarias deducibles, que son aquellas que darán lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.

2.2. Pasivos por impuesto diferido

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

reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y además no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto.

Una combinación de negocios es una operación en la que una empresa adquiere el control de uno o varios negocios, según se definen en el apartado 2 de la norma relativa a operaciones entre empresas del grupo.

2.3. Activos por impuesto diferido

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

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

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

Sin perjuicio de lo anterior, no se reconocerá un activo por impuesto diferido cuando la diferencia temporaria deducible haya surgido por el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no sea una combinación de negocios, en los términos indicados en el apartado anterior, y además no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto.

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

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

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

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

En su caso, la modificación de la legislación tributaria –en especial la modificación de los tipos de gravamen– y la evolución de la situación económica de la empresa dará lugar a la correspondiente variación en el importe de los pasivos y activos por impuesto diferido.

Los activos y pasivos por impuesto diferido no deben ser descontados.

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

El gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios del ejercicio comprenderá la parte relativa al gasto (ingreso) por el impuesto corriente y la parte correspondiente al gasto (ingreso) por el impuesto diferido.

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

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

En el caso particular de una empresa en la que todas las diferencias temporarias al inicio y cierre del ejercicio hayan sido originadas por diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos, el gasto o el ingreso por impuesto diferido se podrá valorar directamente mediante la suma algebraica de las cantidades siguientes, cada una con el signo que corresponda:

- a) Los importes que resulten de aplicar el tipo de gravamen apropiado al importe de cada una de las diferencias indicadas, reconocidas o aplicadas en el ejercicio, y a las bases imponibles negativas a compensar en ejercicios posteriores, reconocidas o aplicadas en el ejercicio;
- b) Los importes de las deducciones y otras ventajas fiscales pendientes de aplicar en ejercicios posteriores, reconocidas o aplicadas en el ejercicio, así como, en su caso, por el reconocimiento e imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del ingreso directamente imputado al patrimonio neto que pueda resultar de la contabilización de aquellas deducciones y

otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto que tengan una naturaleza económica asimilable a las subvenciones;

- c) Los importes derivados de cualquier ajuste valorativo de los pasivos o activos por impuesto diferido, normalmente por cambios en los tipos de gravamen o de las circunstancias que afectan a la eliminación o reconocimiento posteriores de tales pasivos o activos.

Tanto el gasto o el ingreso por impuesto corriente como diferido, se inscribirán en la cuenta de pérdidas y ganancias. No obstante, los activos y pasivos por impuesto corriente y diferido que se relacionen con una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, se reconocerán con cargo o abono a dicha partida.

Cuando la modificación de la legislación tributaria o la evolución de la situación económica de la empresa hayan dado lugar a una variación en el importe de los pasivos y activos por impuesto diferido, dichos ajustes constituirán un ingreso o gasto, según corresponda, por impuesto diferido, en la cuenta de pérdidas y ganancias, excepto en la medida en que se relacionen con partidas que por aplicación de las normas de este Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, debieron ser previamente cargadas o abonadas directamente a patrimonio neto, en cuyo caso se imputarán directamente en éste.

5. *Empresarios individuales*

En el caso de empresarios individuales no deberá lucir ningún importe en la rúbrica correspondiente al impuesto sobre beneficios. A estos efectos, al final del ejercicio las retenciones soportadas y los pagos fraccionados del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas deberán ser objeto del correspondiente traspaso a la cuenta del titular de la empresa.

16^a **Ingresos por ventas y prestación de servicios**

1. *Aspectos comunes*

Los ingresos procedentes de la venta de bienes y de la prestación de servicios se valorarán por el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos, que, salvo evidencia en contrario, será el precio acordado para dichos bienes o servicios, deducido: el importe de cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares que la empresa pueda conceder, así como los intereses incorporados al nominal de los créditos. No obstante, podrán incluirse los intereses incorporados a los créditos comerciales con vencimiento

no superior a un año que no tengan un tipo de interés contractual, cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

Los impuestos que gravan las operaciones de venta de bienes y prestación de servicios que la empresa debe repercutir a terceros como el impuesto sobre el valor añadido y los impuestos especiales, así como las cantidades recibidas por cuenta de terceros, no formarán parte de los ingresos.

Los créditos por operaciones comerciales se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a activos financieros.

No se reconocerá ningún ingreso por la permuta de bienes o servicios, por operaciones de tráfico, de similar naturaleza y valor.

Con el fin de contabilizar los ingresos atendiendo al fondo económico de las operaciones, puede ocurrir que los componentes identificables de una misma transacción deban reconocerse aplicando criterios diversos, como una venta de bienes y los servicios anexos; a la inversa, transacciones diferentes pero ligadas entre sí se tratarán contablemente de forma conjunta.

Cuando existan dudas relativas al cobro de un importe previamente reconocido como ingresos por venta o prestación de servicios, la cantidad cuyo cobro se estime como improbable se registrará como un gasto por corrección de valor por deterioro y no como un menor ingreso.

2. Ingresos por ventas

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

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

- e) Los costes incurridos o a incurrir en la transacción pueden ser valorados con fiabilidad.

3. *Ingresos por prestación de servicios*

Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de la transacción pueda ser estimado con fiabilidad, considerando para ello el porcentaje de realización del servicio en la fecha de cierre del ejercicio.

En consecuencia, sólo se contabilizarán los ingresos procedentes de prestación de servicios cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- a) El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.
- b) Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción.
- c) El grado de realización de la transacción, en la fecha de cierre del ejercicio, puede ser valorado con fiabilidad, y
- d) Los costes ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, pueden ser valorados con fiabilidad.

La empresa revisará y, si es necesario, modificará las estimaciones del ingreso por recibir, a medida que el servicio se va prestando. La necesidad de tales revisiones no indica, necesariamente, que el desenlace o resultado de la operación de prestación de servicios no pueda ser estimado con fiabilidad.

Cuando el resultado de una transacción que implique la prestación de servicios no pueda ser estimado de forma fiable, se reconocerán ingresos, sólo en la cuantía en que los gastos reconocidos se consideren recuperables.

17^a **Provisiones y contingencias**

1. *Reconocimiento*

La empresa reconocerá como provisiones los pasivos que, cumpliendo la definición y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, resulten indeterminados respecto a su importe o a la fecha en que se cancelarán. Las provisiones pueden venir determinadas por una disposición legal, contractual o por una obligación implícita o tácita. En este último caso, su nacimiento se sitúa en la expectativa válida creada por la empresa frente a terceros, de asunción de una obligación por parte de aquélla.

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

2. Valoración

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

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

18ª Subvenciones, donaciones y legados recibidos

1. *Subvenciones, donaciones y legados otorgados por terceros distintos a los socios o propietarios*

1.1. Reconocimiento

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se contabilizarán inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado, de acuerdo con los criterios que se detallan en el apartado 1.3 de esta norma.

Las subvenciones, donaciones y legados que tengan carácter de reintegrables se registrarán como pasivos de la empresa hasta que adquieran la condición de no reintegrables. A estos efectos, se considerará no reintegrable cuando exista un acuer-

do individualizado de concesión de la subvención, donación o legado a favor de la empresa, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre la recepción de la subvención, donación o legado.

1.2. Valoración

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

1.3. Criterios de imputación a resultados

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

En este sentido, el criterio de imputación a resultados de una subvención, donación o legado de carácter monetario deberá ser el mismo que el aplicado a otra subvención, donación o legado recibido en especie, cuando se refieran a la adquisición del mismo tipo de activo o a la cancelación del mismo tipo de pasivo.

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

- a) Cuando se concedan para asegurar una rentabilidad mínima o compensar los déficit de explotación: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se concedan, salvo si se destinan a financiar déficit de explotación de ejercicios futuros, en cuyo caso se imputarán en dichos ejercicios.
- b) Cuando se concedan para financiar gastos específicos: se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.
- c) Cuando se concedan para adquirir activos o cancelar pasivos, se pueden distinguir los siguientes casos:
 - Activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias: se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.
 - Existencias que no se obtengan como consecuencia de un rappel comercial: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

- Activos financieros: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.
 - Cancelación de deudas: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca dicha cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica, en cuyo caso la imputación se realizará en función del elemento financiado.
- d) Los importes monetarios que se reciban sin asignación a una finalidad específica se imputarán como ingresos del ejercicio en que se reconozcan.

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

2. Subvenciones, donaciones y legados otorgados por socios o propietarios

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

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

19ª Negocios conjuntos

1. Ámbito de aplicación

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

2. Categorías de negocios conjuntos

Los negocios conjuntos pueden ser:

- a) Negocios conjuntos que no se manifiestan a través de la constitución de una empresa ni el establecimiento de una estructura financiera independiente de los partícipes, como son las uniones temporales de empresas y las comunidades de bienes, y entre las que se distinguen:
 - a₁) Explotaciones controladas de forma conjunta: actividades que implican el uso de activos y otros recursos propiedad de los partícipes.
 - a₂) Activos controlados de forma conjunta: activos que son propiedad o están controlados conjuntamente por los partícipes.
- b) Negocios conjuntos que se manifiestan a través de la constitución de una persona jurídica independiente o empresas controladas de forma conjunta.

2.1. Explotaciones y activos controlados de forma conjunta

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

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

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

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

Si el negocio conjunto elabora estados financieros a efectos del control de su gestión, se podrá operar integrando los mismos en las cuentas anuales individuales de los partícipes en función del porcentaje de participación y sin perjuicio de que debe registrarse conforme a lo previsto en el artículo 28 del Código de Comercio. Dicha integración se realizará una vez efectuada la necesaria homogeneización temporal, atendiendo a la fecha de cierre y al ejercicio económico del partícipe, la homogeneización valorativa en el caso de que el negocio conjunto haya utilizado criterios valorativos distintos de los empleados por el partícipe, y las conciliaciones y reclasificaciones de partidas necesarias.

2.2. Empresas controladas de forma conjunta

El partícipe registrará su participación en una empresa controlada de forma conjunta de acuerdo con lo previsto respecto a las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas en el apartado 2.3 de la norma relativa a activos financieros.

20ª Operaciones entre empresas del grupo

1. Alcance y regla general

La presente norma será de aplicación a las operaciones realizadas entre empresas del mismo grupo, tal y como éstas quedan definidas en la norma 11ª de elaboración de las cuentas anuales.

Las operaciones entre empresas del mismo grupo, con independencia del grado de vinculación entre las empresas del grupo participantes, se contabilizarán de acuerdo con las normas generales.

En consecuencia, con carácter general, y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente, los elementos objeto de la transacción se contabilizarán en el momento inicial por el precio acordado, si equivale a su valor razonable. En su caso, si el precio acordado en una operación difiriese de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación. La valoración posterior se realizará de acuerdo con lo previsto en las correspondientes normas.

2. Normas particulares

Las normas particulares solo serán de aplicación cuando los elementos objeto de la transacción deban calificarse como un negocio.

Un negocio es un conjunto integrado de actividades y activos susceptible de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar un rendimiento, menores costes u otros beneficios económicos directamente a sus propietarios o partícipes y control es el poder de dirigir las políticas financiera y de explotación de un negocio con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades.

A los efectos de esta norma, las participaciones en el patrimonio neto que otorguen el control sobre una empresa que constituya un negocio, también tendrán esta calificación.

2.1. Aportaciones no dinerarias

En las aportaciones no dinerarias a una empresa del grupo, el aportante valorará su inversión por el valor contable de los elementos patrimoniales entregados.

La sociedad adquirente los reconocerá por el mismo importe.

2.2. Operaciones de reducción de capital, reparto de dividendos y disolución de sociedades

En las operaciones de reducción de capital, reparto de dividendos y disolución de sociedades se seguirán los siguientes criterios, siempre que el negocio en que se materializa la reducción de capital, se acuerda el pago del dividendo o se cancela la cuota de liquidación del socio o propietario permanezca en el grupo.

La empresa cedente contabilizará la diferencia entre el importe de la deuda con el socio o propietario y el valor contable del negocio entregado en una cuenta de reservas.

La empresa cesionaria lo contabilizará aplicando los criterios establecidos en el apartado 2.1 de esta norma.

21^a Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables

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

El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de crite-

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

En la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores serán de aplicación las mismas reglas que para los cambios de criterios contables. A estos efectos, se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas.

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

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

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

22^a Hechos posteriores al cierre del ejercicio

Los hechos posteriores que pongan de manifiesto condiciones que ya existían al cierre del ejercicio, deberán tenerse en cuenta para la formulación de las cuentas anuales. Estos hechos posteriores motivarán en las cuentas anuales, en función de su naturaleza, un ajuste, información en la memoria o ambos.

Los hechos posteriores al cierre del ejercicio que pongan de manifiesto condiciones que no existían al cierre del mismo, no supondrán un ajuste en las cuentas anuales. No obstante, cuando los hechos sean de tal importancia que

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

En todo caso, en la formulación de las cuentas anuales deberá tenerse en cuenta toda información que pueda afectar a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. En consecuencia, las cuentas anuales no se formularán sobre la base de dicho principio si los gestores, aunque sea con posterioridad al cierre del ejercicio, determinan que tienen la intención de liquidar la empresa o cesar en su actividad o que no existe una alternativa más realista que hacerlo.

TERCERA PARTE
CUENTAS ANUALES

I. NORMAS DE ELABORACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES

1ª Documentos que integran las cuentas anuales

Las cuentas anuales de las pequeñas y medianas empresas comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria. Estos documentos forman una unidad y deben ser redactados de conformidad con lo previsto en el Código de Comercio y el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital y en este Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas; en particular, sobre la base del Marco Conceptual de la Contabilidad y con la finalidad de mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

Sin perjuicio de lo anterior, estas empresas podrán incorporar en sus cuentas anuales un estado de cambios en el patrimonio neto, y un estado de flujos de efectivo que se elaborará y presentará de acuerdo con lo establecido en el Plan General de Contabilidad.

2ª Formulación de cuentas anuales

1. Las cuentas anuales se elaborarán con una periodicidad de doce meses, salvo en los casos de constitución, modificación de la fecha de cierre del ejercicio social o disolución.
2. Las cuentas anuales deberán ser formuladas por el empresario o los administradores, quienes responderán de su veracidad, en el plazo máximo de tres meses, a contar desde el cierre del ejercicio. A estos efectos, las cuentas anuales expresarán la fecha en que se hubieran formulado y deberán ser firmadas por el empresario, por todos los socios ilimitadamente responsables por las deudas sociales, o por todos los administradores de la sociedad; si faltara la firma de alguno de ellos, se hará expresa indicación de la causa, en cada uno de los documentos en que falte.
3. El balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto y la memoria deberán estar identificados; indicándose de forma clara y en cada uno de dichos documentos su denominación, la empresa a que corresponden y el ejercicio al que se refieren.
4. Las cuentas anuales se elaborarán expresando sus valores en euros.

3ª Estructura de las cuentas anuales

1. Las cuentas anuales de las empresas que apliquen este Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas se adaptarán a los modelos para pequeñas y medianas empresas.
2. Cuando el contenido de la memoria que se incluye en esta tercera parte del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, no sea suficiente para mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, se suministrarán las informaciones complementarias precisas para alcanzar ese resultado.

4ª Normas comunes al balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y el estado de cambios en el patrimonio neto

Sin perjuicio de lo dispuesto en las normas particulares, el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y el estado de cambios en el patrimonio neto, se formularán teniendo en cuenta las siguientes reglas:

1. En cada partida deberán figurar, además de las cifras del ejercicio que se cierra, las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior. A estos efectos, cuando unas y otras no sean comparables, bien por haberse producido una modificación en la estructura, bien por realizarse un cambio de criterio contable o subsanación de error, se deberá proceder a adaptar el ejercicio precedente, a efectos de su presentación en el ejercicio al que se refieren las cuentas anuales, informando de ello detalladamente en la memoria.
2. No figurarán las partidas a las que no corresponda importe alguno en el ejercicio ni en el precedente.
3. No podrá modificarse la estructura de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán en la memoria.
4. Podrán añadirse nuevas partidas a las previstas en los modelos recogidos en este Plan General de Contabilidad para Pequeñas y Medianas Empresas, siempre que su contenido no esté previsto en las existentes.
5. Podrá hacerse una subdivisión más detallada de las partidas que aparecen en los modelos.

6. Podrán agruparse las partidas precedidas de números árabes en el balance y estado de cambios en el patrimonio neto, si sólo representan un importe irrelevante para mostrar la imagen fiel o si se favorece la claridad.
7. Cuando proceda, cada partida contendrá una referencia cruzada a la información correspondiente dentro de la memoria.
8. Los créditos y deudas con empresas del grupo y asociadas, así como los ingresos y gastos derivados de ellos, figurarán en las partidas correspondientes, con separación de las que no correspondan a empresas del grupo o asociadas, respectivamente. En cualquier caso, en las partidas relativas a empresas asociadas también se incluirán las relaciones con empresas multigrupo.
9. Las empresas que participen en uno o varios negocios conjuntos que no tengan personalidad jurídica (uniones temporales de empresas, comunidades de bienes, etc.) deberán presentar esta información, atendiendo a lo dispuesto en la norma de registro y valoración relativa a negocios conjuntos, integrando en cada partida de los modelos de los distintos estados financieros las cantidades correspondientes a los negocios conjuntos en los que participen, e informando sobre su desglose en la memoria.

5ª Balance

El balance, que comprende, con la debida separación, el activo, el pasivo y el patrimonio neto de la empresa, se formulará teniendo en cuenta que:

- I. La clasificación entre partidas corrientes y no corrientes se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:
 - a) El activo corriente comprenderá:
 - Los activos vinculados al ciclo normal de explotación que la empresa espera vender, consumir o realizar en el transcurso del mismo. Con carácter general, el ciclo normal de explotación no excederá de un año.

A estos efectos se entiende por ciclo normal de explotación, el periodo de tiempo que transcurre entre la adquisición de los activos que se incorporan al proceso productivo y la realización de los productos en forma de efectivo o equivalentes al efectivo. Cuando el ciclo normal de explotación no resulte claramente identificable, se asumirá que es de un año.

- Aquellos activos, diferentes de los citados en el inciso anterior, cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera que se produzca en el corto plazo, es decir, en el plazo máximo de un año, contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio. En consecuencia, los activos financieros no corrientes se reclasificarán en corrientes en la parte que corresponda.
- Los activos financieros clasificados como mantenidos para negociar, excepto los derivados financieros cuyo plazo de liquidación sea superior a un año.
- El efectivo y otros activos líquidos equivalentes, cuya utilización no esté restringida, para ser intercambiados o usados para cancelar un pasivo al menos dentro del año siguiente a la fecha de cierre del ejercicio.

Los demás elementos del activo se clasificarán como no corrientes.

b) El pasivo corriente comprenderá:

- Las obligaciones vinculadas al ciclo normal de explotación señalado en la letra anterior que la empresa espera liquidar en el transcurso del mismo.
- Las obligaciones cuyo vencimiento o extinción se espera que se produzca en el corto plazo, es decir, en el plazo máximo de un año, contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio; en particular, aquellas obligaciones para las cuales la empresa no disponga de un derecho incondicional a diferir su pago en dicho plazo. En consecuencia, los pasivos no corrientes se reclasificarán en corrientes en la parte que corresponda.
- Los pasivos financieros clasificados como mantenidos para negociar, excepto los derivados financieros cuyo plazo de liquidación sea superior a un año.

Los demás elementos del pasivo se clasificarán como no corrientes.

2. Un activo financiero y un pasivo financiero se podrán presentar en el balance por su importe neto siempre que se den simultáneamente las siguientes condiciones:
 - a) Que la empresa tenga en ese momento, el derecho exigible de compensar los importes reconocidos, y
 - b) Que la empresa tenga la intención de liquidar las cantidades por el neto o de realizar el activo y cancelar el pasivo simultáneamente.

Las mismas condiciones deberán concurrir para que la empresa pueda presentar por su importe neto los activos por impuestos y los pasivos por impuestos.

Sin perjuicio de lo anterior, si se produjese una transferencia de un activo financiero que no cumpla las condiciones para su baja del balance según lo dispuesto en el apartado 4 de la norma de registro y valoración relativa a activos financieros, el pasivo financiero asociado que se reconozca no podrá compensarse con el activo financiero relacionado.

3. Las correcciones valorativas por deterioro y las amortizaciones acumuladas, minorarán la partida del activo en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.
4. Los terrenos o construcciones que la empresa destine a la obtención de ingresos por arrendamiento o posea con la finalidad de obtener plusvalías a través de su enajenación, fuera del curso ordinario de sus operaciones, se incluirán en el epígrafe A.III. “Inversiones inmobiliarias” del activo.
5. Si la empresa tuviera créditos con clientes por ventas y prestaciones de servicios con vencimiento superior a un año, esta partida del epígrafe B.II del activo del balance, se desglosará para recoger separadamente los clientes a largo plazo y a corto plazo. Si el plazo de vencimiento fuera superior al ciclo normal de explotación, creará el epígrafe A.VII en el activo no corriente, con la denominación “Deudores comerciales no corrientes”.
6. El capital social y, en su caso, la prima de emisión o asunción de acciones o participaciones con naturaleza de patrimonio neto figurarán en los epígrafes A-I.I. “Capital” y A-I.II. “Prima de emisión”, siempre que se hubiera producido la inscripción en el Registro Mercantil de la ejecución del acuerdo de aumento con anterioridad a la formulación de las cuentas anuales dentro del plazo establecido en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. En caso contrario, figurarán en la partida 3. “Otras deudas a corto plazo” del epígrafe C.II “Deudas a corto plazo” del pasivo corriente.
7. Los accionistas (socios) por desembolsos no exigidos figurarán en la partida A-I.I.2 “Capital no exigido” o minorarán el importe del epígrafe “Deuda con características especiales”, en función de cuál sea la calificación contable de sus aportaciones.

8. Cuando la empresa adquiera valores de su propio capital, sin perjuicio de informar en la memoria, se registrarán en el epígrafe A-I.IV. “Acciones y participaciones en patrimonio propias” que se mostrará con signo negativo, dentro de la agrupación “Patrimonio neto”.
9. Cuando la empresa tenga ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios, o realice una operación que por aplicación de los criterios contenidos en el Plan General de Contabilidad, conlleve otros ingresos o gastos imputados directamente en el patrimonio neto, creará una subagrupación específica “Ajustes en patrimonio neto”, dentro de la agrupación “Patrimonio neto”.
10. Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables otorgados por terceros distintos a los socios o propietarios, que estén pendientes de imputar a resultados, formarán parte del patrimonio neto de la empresa, registrándose en la subagrupación A-2. “Subvenciones, donaciones y legados recibidos”. Por su parte, las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables otorgados por socios o propietarios formarán parte del patrimonio neto, dentro de los fondos propios, registrándose en el epígrafe A-I.VI. “Otras aportaciones de socios”.
11. Si la empresa tuviera deudas con proveedores con vencimiento superior a un año, esta partida del epígrafe C.IV del pasivo, se desglosará para recoger separadamente los proveedores a largo plazo y a corto plazo. Si el plazo de vencimiento fuera superior al ciclo normal de explotación, creará el epígrafe B.VI en el pasivo no corriente, con la denominación “Acreedores comerciales no corrientes”.
12. Cuando la empresa haya emitido instrumentos financieros que deban reconocerse como pasivos financieros pero que por sus características especiales pueden producir efectos específicos en otras normativas, incorporará un epígrafe específico tanto en el pasivo no corriente como en el corriente, denominado “Deuda con características especiales a largo plazo” y “Deuda con características especiales a corto plazo”. En la memoria se detallarán las características de estas emisiones.

6ª Cuenta de pérdidas y ganancias

La cuenta de pérdidas y ganancias recoge el resultado del ejercicio, formado por los ingresos y los gastos del mismo, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto de acuerdo con lo previsto en las nor-

mas de registro y valoración. La cuenta de pérdidas y ganancias se formulará teniendo en cuenta que:

1. Los ingresos y gastos se clasificarán de acuerdo con su naturaleza.
2. El importe correspondiente a las ventas, prestaciones de servicios y otros ingresos de explotación se reflejará en la cuenta de pérdidas y ganancias por su importe neto de devoluciones y descuentos.
3. La partida 4. “Aprovisionamientos” recoge, entre otros, los importes correspondientes a actividades realizadas por otras empresas en el proceso productivo.
4. Las subvenciones, donaciones y legados recibidos que financien activos o gastos que se incorporen al ciclo normal de explotación se reflejarán en la partida 5. “Otros ingresos de explotación”, mientras que las subvenciones, donaciones y legados que financien activos del inmovilizado intangible, material o inversiones inmobiliarias, se imputarán a resultados, de acuerdo con la norma de registro y valoración, a través de la partida 9. “Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras”. Las subvenciones, donaciones y legados concedidos para cancelar deudas que se otorguen sin una finalidad específica, se imputarán igualmente a la partida 9. “Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras”. Si se financiasse un gasto o un activo de naturaleza financiera, el ingreso correspondiente se incluirá en el resultado financiero incorporándose, en caso de que sea significativa, la correspondiente partida, con la denominación “Imputación de subvenciones, donaciones y legados de carácter financiero”.
5. La partida 10. “Excesos de provisiones” recoge las reversiones de provisiones en el ejercicio, con la excepción de las correspondientes al personal que se reflejan en la partida 6. “Gastos de personal” y las derivadas de operaciones comerciales que se reflejan en la partida 7. “Otros gastos de explotación”.
6. En caso de que la empresa presente ingresos o gastos de carácter excepcional y cuantía significativa, como por ejemplo los producidos por inundaciones, incendios, multas o sanciones, se creará una partida con la denominación “Otros resultados”, formando parte del resultado de explotación e informará de ello detalladamente en la memoria.

7ª Estado de cambios en el patrimonio neto

El estado de cambios en el patrimonio neto informa de todos los cambios habidos en el patrimonio neto derivados de:

- a) El resultado del ejercicio de la cuenta de pérdidas y ganancias.
- b) El importe de los ingresos o gastos reconocidos en patrimonio neto. En particular, el importe, neto del efecto impositivo, de los ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto de la empresa, relacionados con subvenciones, donaciones o legados no reintegrables otorgados por terceros distintos a los socios o propietarios.
- c) En caso de que la empresa tenga ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios o realice una operación que por aplicación de los criterios contenidos en el Plan General de Contabilidad, conlleve otros ingresos o gastos imputados directamente al patrimonio neto, se incorporará la correspondiente fila y columna con la denominación apropiada y con un contenido similar al establecido en el apartado anterior.
- d) Las variaciones originadas en el patrimonio neto por operaciones con los socios o propietarios de la empresa cuando actúen como tales.
- e) Las restantes variaciones que se produzcan en el patrimonio neto.
- f) También se informará de los ajustes al patrimonio neto debidos a cambios en criterios contables y correcciones de errores.

Cuando se advierta un error en el ejercicio a que se refieren las cuentas anuales que corresponda a un ejercicio anterior al comparativo, se informará en la memoria, e incluirá el correspondiente ajuste en el epígrafe A.II. del Estado de cambios en el patrimonio neto, de forma que el patrimonio inicial de dicho ejercicio comparativo será objeto de modificación en aras de recoger la rectificación del error. En el supuesto de que el error corresponda al ejercicio comparativo dicho ajuste se incluirá en el epígrafe C.II. del Estado de cambios en el patrimonio neto.

Las mismas reglas se aplicarán respecto a los cambios de criterio contable.

Este documento se formulará teniendo en cuenta que:

- 1. El resultado correspondiente a un ejercicio se traspasará en el ejercicio siguiente a la columna de resultados de ejercicios anteriores.
- 2. La aplicación que en un ejercicio se realiza del resultado del ejercicio anterior, se reflejará en:
 - La partida 3. “Otras operaciones con socios o propietarios” del epígrafe B.III o D.III “Operaciones con socios o propietarios”, por la distribución de dividendos.

- El epígrafe B.IV o D.IV “Otras variaciones del patrimonio neto”, por las restantes aplicaciones que supongan reclasificaciones de partidas de patrimonio neto.

8ª Memoria

La memoria completa, amplía y comenta la información contenida en los otros documentos que integran las cuentas anuales. Se formulará teniendo en cuenta que:

1. El modelo de la memoria recoge la información mínima a cumplimentar; no obstante, en aquellos casos en que la información que se solicita no sea significativa no se cumplimentarán los apartados correspondientes.
2. Deberá indicarse cualquier otra información complementaria no incluida en el modelo de la memoria que sea necesaria para permitir el conocimiento de la situación y actividad de la empresa en el ejercicio, facilitando la comprensión de las cuentas anuales objeto de presentación, con el fin de que las mismas reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa; en particular, se incluirán datos cualitativos correspondientes a la situación del ejercicio anterior cuando ello sea significativo.
3. La información cuantitativa requerida en la memoria deberá referirse al ejercicio al que corresponden las cuentas anuales, así como al ejercicio anterior del que se ofrece información comparativa, salvo que específicamente una norma contable indique lo contrario.
4. Lo establecido en la memoria en relación con las empresas asociadas deberá entenderse también referido a las empresas multigrupo.
5. Lo establecido en la nota 4 de la memoria se deberá adaptar para su presentación, en todo caso, de modo sintético y conforme a la exigencia de claridad.

9ª Cifra anual de negocios

El importe neto de la cifra anual de negocios se determinará deduciendo del importe de las ventas de los productos y de las prestaciones de servicios

u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, el importe de cualquier descuento (bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas) y el del impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos directamente relacionados con las mismas, que deban ser objeto de repercusión.

10ª Número medio de trabajadores

Para la determinación del número medio de trabajadores se considerarán todas aquellas personas que tengan o hayan tenido alguna relación laboral con la empresa durante el ejercicio, promediadas según el tiempo durante el cual hayan prestado sus servicios.

11ª Empresas del grupo, multigrupo y asociadas

A efectos de la presentación de las cuentas anuales de una empresa o sociedad se entenderá que otra empresa forma parte del grupo cuando ambas estén vinculadas por una relación de control, directa o indirecta, análoga a la prevista en el artículo 42 del Código de Comercio para los grupos de sociedades o cuando las empresas estén controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias.

Se entenderá que una empresa es asociada cuando, sin que se trate de una empresa del grupo, en el sentido señalado anteriormente, la empresa o alguna o algunas de las empresas del grupo en caso de existir éste, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, ejerzan sobre tal empresa una influencia significativa por tener una participación en ella que, creando con ésta una vinculación duradera, esté destinada a contribuir a su actividad.

En este sentido, se entiende que existe influencia significativa en la gestión de otra empresa, cuando se cumplan los dos requisitos siguientes:

- a) La empresa o una o varias empresas del grupo, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, participan en la empresa, y
- b) Se tenga el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de explotación de la participada, sin llegar a tener el control.

Asimismo, la existencia de influencia significativa se podrá evidenciar a través de cualquiera de las siguientes vías:

1. Representación en el consejo de administración u órgano equivalente de dirección de la empresa participada;
2. Participación en los procesos de fijación de políticas;
3. Transacciones de importancia relativa con la participada;
4. Intercambio de personal directivo; o
5. Suministro de información técnica esencial.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que existe influencia significativa cuando la empresa o una o varias empresas del grupo, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, posean, al menos, el 20 por 100 de los derechos de voto de otra sociedad.

Se entenderá por empresa multigrupo aquella que esté gestionada conjuntamente por la empresa o alguna o algunas de las empresas del grupo en caso de existir éste, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, y uno o varios terceros ajenos al grupo de empresas.

12ª Estados financieros intermedios

Los estados financieros intermedios se presentarán con la forma y los criterios establecidos para las cuentas anuales.

13ª Partes vinculadas

1. Una parte se considera vinculada a otra cuando una de ellas o un conjunto que actúa en concierto, ejerce o tiene la posibilidad de ejercer directa o indirectamente o en virtud de pactos o acuerdos entre accionistas o partícipes, el control sobre otra o una influencia significativa en la toma de decisiones financieras y de explotación de la otra.
2. En cualquier caso se considerarán partes vinculadas:
 - a) Las empresas que tengan la consideración de empresa del grupo, asociada o multigrupo, en el sentido indicado en la anterior norma 11ª de elaboración de las cuentas anuales.

No obstante, una empresa estará exenta de incluir la información recogida en el apartado de la memoria relativo a las operaciones con partes vinculadas, cuando la primera esté controlada o influida de forma significativa por una Administración Pública estatal, autonó-

mica o local y la otra empresa también esté controlada o influida de forma significativa por la misma Administración Pública, siempre que no existan indicios de una influencia entre ambas. Se entenderá que existe dicha influencia, entre otros casos, cuando las operaciones no se realicen en condiciones normales de mercado (salvo que dichas condiciones vengan impuestas por una regulación específica).

- b) Las personas físicas que posean directa o indirectamente alguna participación en los derechos de voto de la empresa, o en la entidad dominante de la misma, de manera que les permita ejercer sobre una u otra una influencia significativa. Quedan también incluidos los familiares próximos de las citadas personas físicas.
 - c) El personal clave de la compañía o de su dominante, entendiéndose por tal las personas físicas con autoridad y responsabilidad sobre la planificación, dirección y control de las actividades de la empresa, ya sea directa o indirectamente, entre las que se incluyen los administradores y los directivos. Quedan también incluidos los familiares próximos de las citadas personas físicas.
 - d) Las empresas sobre las que cualquiera de las personas mencionadas en las letras b) y c) pueda ejercer una influencia significativa.
 - e) Las empresas que compartan algún consejero o directivo con la empresa, salvo que éste no ejerza una influencia significativa en las políticas financiera y de explotación de ambas.
 - f) Las personas que tengan la consideración de familiares próximos del representante del administrador de la empresa, cuando el mismo sea persona jurídica.
3. A los efectos de esta norma, se entenderá por familiares próximos a aquellos que podrían ejercer influencia en, o ser influidos por, esa persona en sus decisiones relacionadas con la empresa. Entre ellos se incluirán:
- a) El cónyuge o persona con análoga relación de afectividad;
 - b) Los ascendientes, descendientes y hermanos y los respectivos cónyuges o personas con análoga relación de afectividad;
 - c) Los ascendientes, descendientes y hermanos del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad; y
 - d) Las personas a su cargo o a cargo del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad.

II. MODELOS DE CUENTAS ANUALES DE PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS

BALANCE

BALANCE DE PYMES AL CIERRE DEL EJERCICIO 200X

| N° CUENTAS | ACTIVO | NOTAS de la MEMORIA | 200X | 200X-I |
|---|---|------------------------|------|--------|
| | A) ACTIVO NO CORRIENTE | | | |
| 20,(280),(290) 21,(281),(291),23 22,(282),(292) 2403.2404,2413,2414,2423,2424, (2493),(2494),(2933), (2934),(2943),(2944),(2953),(2954) 2405,2415,2425, (2495),250,251,252,253,254, 255, 258, (259),26,(2935),(2945),(2955),(296),(297),(298) 474 | <p>I. Inmovilizado intangible. II. Inmovilizado material. III. Inversiones inmobiliarias. IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo. V. Inversiones financieras a largo plazo. VI. Activos por Impuesto diferido.</p> | | | |
| | B) ACTIVO CORRIENTE | | | |
| 30,31,32,33,34,35,36,(39),407 430,431,432,433,434,435,436, (437),(490),(493) 5580 44,460,470,471,472, 544 5303,5304,5313,5314,5323,5324,5333,5334, 5343,5344, 5353,5354, (5393),(5394),5523,5524,(5933),(5934),(5943),(5944),(5953),(5954) 5305,5315,5325,5335,5345,5355,(5395),540,541,542,543,545,546, 547,548, (549),551,5525,5590,565,566,(5935),(5945),(5955),(596), (597),(598) 480, 567 57 | <p>I. Existencias. II. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar. I. Clientes por ventas y Prestaciones de servicios. 2. Accionistas (socios) por desembolsos exigidos. 3. Otros deudores. III. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a corto plazo. IV. Inversiones financieras a corto plazo. V. Periodificaciones a corto plazo. VI. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes.</p> | | | |
| | TOTAL ACTIVO (A + B) | | | |

| N° CUENTAS | PATRIMONIO NETO Y PASIVO | NOTAS de la MEMORIA | 200X | 200X-1 |
|------------|---|--|------|--------|
| | A) PATRIMONIO NETO | | | |
| | A-1) Fondos propios. | | | |
| | I. Capital. | | | |
| | 100,101,102 (1030), (1040) | 1. Capital escriturado. | | |
| | 110 | 2. (Capital no exigido). | | |
| | 112,113,114,119 (108),(109) | II. Prima de emisión. | | |
| | 120,(121) | III. Reservas. | | |
| | 118 | IV. (Acciones y participaciones en patrimonio propias). | | |
| | 129 | V. Resultados de ejercicios anteriores. | | |
| | (557) | VI. Otras aportaciones de socios. | | |
| | | VII. Resultado del ejercicio. | | |
| | | VIII. (Dividendo a cuenta). | | |
| | 130,131,132 | A-2) Subvenciones, donaciones y legados recibidos. | | |
| | 14 | B) PASIVO NO CORRIENTE | | |
| | 1605, 170 | I. Provisiones a largo plazo. | | |
| | 1625,174 | II. Deudas a largo plazo. | | |
| | 1615,1635,171,172,173,175,176,177,179,180,185 | 1. Deudas con entidades de crédito. | | |
| | | 2. Acreedores por arrendamiento financiero. | | |
| | | 3. Otras deudas a largo plazo. | | |
| | 1603,1604,1613,1614,1623,1624,1633,1634 | III. Deudas con empresas del grupo y asociadas a largo plazo. | | |
| | 479 | IV. Pasivos por impuesto diferido | | |
| | 181 | V. Periodificaciones a largo plazo | | |

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS DE PYMES CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL ... DE 200X

| Nº CUENTAS | Nota | (Debe) Haber | |
|---|--|--------------|--------|
| | | 200X | 200X-I |
| 700,701,702,703,704, 705,(706),(708),(709) (6930),71*,7930 73 (600),(601),(602),606,(607),608,(609,61*(6931), (6932),(6933),7931,7932,7933 740,747,75 (64) (62),(631),(634),636,639,(65),(694),(695),794, 7954 (68) 746 7951,7952,7955 (670),(671),(672),(690),(691),(692),770,771,772, 790,791,792 | 1. Importe neto de la cifra de negocios. 2. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación. 3. Trabajos realizados por la empresa para su activo. 4. Aprovisionamientos. 5. Otros ingresos de explotación. 6. Gastos de personal. 7. Otros gastos de explotación. 8. Amortización del inmovilizado. 9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras. 10. Excesos de provisiones. 11. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado. | | |
| A) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11) | | | |
| 760,761,762,769 (660),(661),(662),(664),(665),(669) (663),763 (668),768 (666),(667),(673),(675),(696),(697),(698),(699), 766,773,775,796,797,798,799 | 12. Ingresos financieros. 13. Gastos financieros. 14. Variación de valor razonable en instrumentos financieros. 15. Diferencias de cambio. 16. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros. | | |
| B) RESULTADO FINANCIERO (12+13+14+15+16) | | | |
| C) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS (A+B) | | | |
| (6300)*,6301*(633),638 | 17. Impuestos sobre beneficios. | | |
| D) RESULTADO DEL EJERCICIO (C + 17) | | | |

* Su signo puede ser: positivo o negativo

ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO

ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO DE PYMES CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL... DE 200X

| | Capital | | Prima de emisión | Reservas | (Acciones y participaciones en patrimonio propias) | Resultados de ejercicios anteriores | Otras aportaciones de socios | Resultado del ejercicio | (Dividendo a cuenta) | Subvenciones donaciones y legados recibidos | TOTAL |
|---|-------------|------------|------------------|----------|--|-------------------------------------|------------------------------|-------------------------|----------------------|---|-------|
| | Escriturado | No exigido | | | | | | | | | |
| A. SALDO, FINAL DEL AÑO 200X - 2 | | | | | | | | | | | |
| I. Ajustes por cambios de criterio 200X-2 y anteriores. | | | | | | | | | | | |
| II. Ajustes por errores 200X-2 y anteriores. | | | | | | | | | | | |
| B. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL AÑO 200X-1 | | | | | | | | | | | |
| I. Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias | | | | | | | | | | | |
| II. Ingresos y gastos reconocidos en patrimonio neto | | | | | | | | | | | |
| III. Operaciones con socios o propietarios. | | | | | | | | | | | |
| 1. Aumentos de capital. | | | | | | | | | | | |
| 2. (-) Reducciones de capital. | | | | | | | | | | | |
| 3. Otras operaciones con socios o propietarios. | | | | | | | | | | | |
| IV. Otras variaciones del patrimonio neto. | | | | | | | | | | | |
| C. SALDO, FINAL DEL AÑO 200X - 1 | | | | | | | | | | | |
| I. Ajustes por cambios de criterio 200X-1. | | | | | | | | | | | |
| II. Ajustes por errores 200X-1. | | | | | | | | | | | |
| D. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL AÑO 200X | | | | | | | | | | | |
| I. Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias. | | | | | | | | | | | |
| II. Ingresos y gastos reconocidos en el patrimonio neto | | | | | | | | | | | |
| III. Operaciones con socios o propietarios. | | | | | | | | | | | |
| 1. Aumentos de capital. | | | | | | | | | | | |
| 2. (-) Reducciones de capital. | | | | | | | | | | | |
| 3. Otras operaciones con socios o propietarios | | | | | | | | | | | |
| IV. Otras variaciones del patrimonio neto. | | | | | | | | | | | |
| E. SALDO, FINAL DEL AÑO 200X | | | | | | | | | | | |

MEMORIA

CONTENIDO DE LA MEMORIA DE PYMES

I. Actividad de la empresa

En este apartado se describirá el objeto social de la empresa y la actividad o actividades a que se dedique y su identificación en el Registro Mercantil.

2. Bases de presentación de las cuentas anuales

1. Imagen fiel:

- a) La empresa deberá hacer una declaración explícita de que las cuentas anuales reflejan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, así como en el caso de confeccionar el estado de flujos de efectivo, la veracidad de los flujos incorporados.
- b) Razones excepcionales por las que, para mostrar la imagen fiel, no se han aplicado disposiciones legales en materia contable con indicación de la disposición legal no aplicada, e influencia cualitativa y cuantitativa para cada ejercicio para el que se presenta información de tal proceder sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.
- c) Informaciones complementarias, indicando su ubicación en la memoria, que resulte necesario incluir cuando la aplicación de las disposiciones legales no sea suficiente para mostrar la imagen fiel.

2. Principios contables no obligatorios aplicados.

3. Aspectos críticos de la valoración y estimación de la incertidumbre.

- a) Se indicará la naturaleza y el importe de cualquier cambio en una estimación contable que sea significativo y que afecte al ejercicio actual o que se espera que pueda afectar a los ejercicios futuros. Cuando sea impracticable realizar una estimación del efecto en ejercicios futuros, se revelará este hecho.
- b) Cuando la dirección sea consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relativas a eventos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que la empresa siga funcionando normalmente, procederá a revelarlas en este apartado. En el caso de que las cuentas anuales no se elaboren bajo el principio de empresa en funcionamiento, tal hecho será objeto

de revelación explícita, junto con las hipótesis alternativas sobre las que hayan sido elaboradas, así como las razones por las que la empresa no pueda ser considerada como una empresa en funcionamiento.

4. Comparación de la información.

Sin perjuicio de lo indicado en los apartados siguientes respecto a los cambios en criterios contables y corrección de errores, en este apartado se incorporará la siguiente información:

- a) Razones excepcionales que justifican la modificación de la estructura del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias, y, en caso de confeccionarse, del estado de cambios en el patrimonio neto y del estado de flujos de efectivo del ejercicio anterior.
- b) Explicación de las causas que impiden la comparación de las cuentas anuales del ejercicio con las del precedente.
- c) Explicación de la adaptación de los importes del ejercicio precedente para facilitar la comparación y, en caso contrario, las razones excepcionales que han hecho impracticable la reexpresión de las cifras comparativas.

5. Elementos recogidos en varias partidas.

Identificación de los elementos patrimoniales, con su importe, que estén registrados en dos o más partidas del balance, con indicación de éstas y del importe incluido en cada una de ellas.

6. Cambios en criterios contables.

Explicación detallada de los ajustes por cambios en criterios contables realizados en el ejercicio, señalándose las razones por las cuales el cambio permite una información más fiable y relevante.

Si la aplicación retroactiva fuera impracticable, se informará sobre tal hecho, las circunstancias que lo explican y desde cuándo se ha aplicado el cambio en el criterio contable.

No será necesario incluir información comparativa en este apartado.

7. Corrección de errores.

Explicación detallada de los ajustes por corrección de errores realizados en el ejercicio, indicándose la naturaleza del error.

Si la aplicación retroactiva fuera impracticable, se informará sobre tal hecho, las circunstancias que lo explican y desde cuándo se ha corregido el error.

No será necesario incluir información comparativa en este apartado.

3. Normas de registro y valoración

Se indicarán los criterios contables aplicados en relación con las siguientes partidas:

1. Inmovilizado intangible; indicando los criterios utilizados de capitalización o activación, amortización y correcciones valorativas por deterioro.
2. Inmovilizado material; indicando los criterios sobre amortización, correcciones valorativas por deterioro y reversión de las mismas, capitalización de gastos financieros, costes de ampliación, modernización y mejoras, costes de desmantelamiento o retiro, así como los costes de rehabilitación del lugar donde se asiente un activo y los criterios sobre la determinación del coste de los trabajos efectuados por la empresa para su inmovilizado.

Además se precisarán los criterios de contabilización de contratos de arrendamiento financiero y otras operaciones de naturaleza similar.

3. Se señalará el criterio para calificar los terrenos y construcciones como inversiones inmobiliarias, especificando para éstas los criterios señalados en el apartado anterior.

Además se precisarán los criterios de contabilización de contratos de arrendamiento financiero y otras operaciones de naturaleza similar.

4. Permutas; indicando el criterio seguido y la justificación de su aplicación, en particular, las circunstancias que han llevado a calificar una permuta de carácter comercial.

5. Activos financieros y pasivos financieros; se indicará:

- a) Criterios empleados para la calificación y valoración de las diferentes categorías de activos financieros y pasivos financieros, así como para el reconocimiento de cambios de valor razonable; en particular, las razones por las que los valores emitidos por la empresa que, de acuerdo con el instrumento jurídico empleado, en principio debieran haberse clasificado como instrumentos de patrimonio, han sido contabilizados como pasivos financieros.

- b) Los criterios aplicados para determinar la existencia de evidencia objetiva de deterioro, así como el registro de la corrección de valor y su reversión y la baja definitiva de activos financieros deteriorados. En particular, se destacarán los criterios utilizados para calcular las correcciones valorativas relativas a los deudores comerciales y otras cuentas a cobrar. Asimismo, se indicarán los criterios contables aplicados a los activos financieros cuyas condiciones hayan sido renegociadas y que, de otro modo, estarían vencidos o deteriorados.
 - c) Criterios empleados para el registro de la baja de activos financieros y pasivos financieros.
 - d) Inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas; se informará sobre el criterio seguido en la valoración de estas inversiones, así como el aplicado para registrar las correcciones valorativas por deterioro.
 - e) Los criterios empleados en la determinación de los ingresos o gastos procedentes de las distintas categorías de activos y pasivos financieros: intereses, primas o descuentos, dividendos, etc.
6. Instrumentos de patrimonio propio en poder de la empresa; indicando los criterios de valoración y registro empleados.
 7. Existencias; indicando los criterios de valoración y, en particular, precisando los seguidos sobre correcciones valorativas por deterioro y capitalización de gastos financieros.
 8. Transacciones en moneda extranjera; indicando los criterios de valoración de las transacciones en moneda extranjera y criterios de imputación de las diferencias de cambio.
 9. Impuestos sobre beneficios; indicando los criterios utilizados para el registro y valoración de activos y pasivos por impuesto diferido.
 10. Ingresos y gastos; indicando los criterios generales aplicados. En particular, en relación con las prestaciones de servicios realizadas por la empresa se indicarán los criterios utilizados para la determinación de los ingresos; en concreto, se señalarán los métodos empleados para determinar el porcentaje de realización en la prestación de servicios y se informará en caso de que su aplicación hubiera sido impracticable.
 11. Provisiones y contingencias; indicando el criterio de valoración, así como, en su caso, el tratamiento de las compensaciones a recibir de un tercero en el momento de liquidar la obligación. En particular, en relación con las provisiones deberá realizarse una descripción general del método de estimación y cálculo de cada uno de los riesgos.

12. Subvenciones, donaciones y legados; indicando el criterio empleado para su clasificación y, en su caso, su imputación a resultados.
13. Negocios conjuntos; indicando los criterios seguidos por la empresa para integrar en sus cuentas anuales los saldos correspondientes al negocio conjunto en que participe.
14. Criterios empleados en transacciones entre partes vinculadas.

4. Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias

1. Análisis del movimiento durante el ejercicio de cada uno de estos epígrafes del balance y de sus correspondientes amortizaciones acumuladas y correcciones valorativas por deterioro de valor acumuladas; indicando lo siguiente:
 - a) Saldo inicial.
 - b) Entradas.
 - c) Salidas.
 - d) Saldo final.

Se especificará la información relativa a inversiones inmobiliarias, incluyéndose además una descripción de las mismas.

Si hubiera algún epígrafe significativo, por su naturaleza o por su importe, se facilitará la pertinente información adicional.

2. Arrendamientos financieros y otras operaciones de naturaleza similar sobre activos no corrientes. En particular, precisando de acuerdo con las condiciones del contrato: coste del bien en origen, duración del contrato, años transcurridos, cuotas satisfechas en años anteriores y en el ejercicio, cuotas pendientes y, en su caso, valor de la opción de compra.

5. Activos financieros

1. Se presentará para cada clase de activos financieros no corrientes un análisis del movimiento durante el ejercicio y de las cuentas correctoras de valor originadas por riesgo de crédito.
2. Cuando los activos financieros se hayan valorado por su valor razonable, se indicará:

- a) Si el valor razonable se determina, en su totalidad o en parte, tomando como referencia los precios cotizados en mercados activos o se estiman utilizando modelos y técnicas de valoración. En este último caso, se señalarán los principales supuestos en que se basan los citados modelos y técnicas de valoración.
 - b) Por categoría de activos financieros, el valor razonable y las variaciones en el valor registradas en la cuenta de pérdidas y ganancias.
 - c) Con respecto a los instrumentos financieros derivados, se informará sobre la naturaleza de los instrumentos y las condiciones importantes que puedan afectar al importe, al calendario y a la certidumbre de los futuros flujos de efectivo.
3. Empresas del grupo, multigrupo y asociadas.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro registradas en las distintas participaciones, diferenciando las reconocidas en el ejercicio de las acumuladas.

6. Pasivos financieros

Se revelará información sobre:

- a) El importe de las deudas que venzan en cada uno de los cinco años siguientes al cierre del ejercicio y del resto hasta su último vencimiento. Estas indicaciones figurarán separadamente para cada uno de los epígrafes y partidas relativos a deudas, conforme al modelo de balance.
- b) El importe de las deudas con garantía real, con indicación de su forma y naturaleza.
- c) En relación con los préstamos pendientes de pago al cierre del ejercicio, se informará de:
 - Los detalles de cualquier impago del principal o intereses que se haya producido durante el ejercicio.
 - El valor en libros en la fecha de cierre del ejercicio de aquellos préstamos en los que se hubiese producido un incumplimiento por impago, y
 - Si el impago ha sido subsanado o se han renegociado las condiciones del préstamo, antes de la fecha de formulación de las cuentas anuales.

7. Fondos propios

1. En caso de sociedades anónimas, importe del capital autorizado por la junta de accionistas para que los administradores lo pongan en circulación, indicando el periodo al que se extiende la autorización.
2. Número, valor nominal y precio medio de adquisición de las acciones o participaciones propias en poder de la sociedad o de un tercero que obre por cuenta de ésta, especificando su destino final previsto.

8. Situación fiscal

Se informará sobre:

1. El gasto por impuesto sobre beneficios corriente.
2. Cualquier otra información cuya publicación venga exigida por la norma tributaria.

9. Operaciones con partes vinculadas

1. A los efectos de la información a incluir en este apartado, se considerarán únicamente las operaciones realizadas con:
 - a) Entidad dominante.
 - b) Empresas dependientes.
 - c) Negocios conjuntos en los que la empresa sea uno de los partícipes.
 - d) Empresas asociadas.
 - e) Empresas con control conjunto o influencia significativa sobre la empresa.
 - f) Miembros de los órganos de administración y personal clave de la dirección de la empresa.
2. La empresa facilitará información suficiente para comprender las operaciones con partes vinculadas que haya efectuado y los efectos de las mismas sobre sus estados financieros, incluyendo separadamente para cada una de las citadas categorías, entre otros, los siguientes aspectos:

- a) Identificación de las personas o empresas con las que se han realizado las operaciones vinculadas, expresando la naturaleza de la relación con cada parte implicada.
 - b) Detalle de la operación y su cuantificación, informando de los criterios o métodos seguidos para determinar su valor.
 - c) Beneficio o pérdida que la operación haya originado en la empresa y descripción de las funciones y riesgos asumidos por cada parte vinculada respecto de la operación.
 - d) Importe de los saldos pendientes, tanto activos como pasivos, sus plazos y condiciones, naturaleza de la contraprestación establecida para su liquidación, agrupando los activos y pasivos en los epígrafes que aparecen en el balance de la empresa y garantías otorgadas o recibidas.
 - e) Correcciones valorativas por deudas de dudoso cobro o incobrables relacionadas con los saldos pendientes anteriores.
3. La información anterior podrá presentarse de forma agregada cuando se refiera a partidas de naturaleza similar. En todo caso, se facilitará información de carácter individualizado sobre las operaciones vinculadas que fueran significativas por su cuantía o relevantes para una adecuada comprensión de las cuentas anuales, así como de los compromisos financieros con empresas vinculadas.
 4. No será necesario informar en el caso de operaciones que, perteneciendo al tráfico ordinario de la empresa, se efectúen en condiciones normales de mercado, sean de escasa importancia cuantitativa y carezcan de relevancia para expresar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.
 5. Deberá informarse sobre el importe de los anticipos y créditos concedidos al personal de alta dirección y a los miembros del órgano de administración, con indicación del tipo de interés, sus características esenciales y los importes eventualmente devueltos o a los que se haya renunciado, así como las obligaciones asumidas por cuenta de ellos a título de garantía. Estos requerimientos serán aplicables igualmente cuando los miembros del órgano de administración sean personas jurídicas, en cuyo caso además de informar de los anticipos y créditos concedidos a la persona jurídica administradora, esta última deberá informar de la concreta participación que corresponde a la persona física que la represente. Estas informaciones se podrán dar de forma global por cada categoría, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de administración.

10. Otra información

Se incluirá información sobre:

1. El número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio.
2. La naturaleza y el propósito de negocio de los acuerdos de la empresa que no figuren en balance y sobre los que no se haya incorporado información en otra nota de la memoria, siempre que esta información sea significativa y de ayuda para la determinación de la posición financiera de la empresa.
3. El importe y la naturaleza de determinadas partidas de ingresos o de gastos cuya cuantía o incidencia sean excepcionales. En particular, se informará de las subvenciones, donaciones o legados recibidos, indicando para las primeras el Ente público que las concede, precisando si la otorgante de las mismas es la Administración local, autonómica, estatal o internacional.
4. El importe global de los compromisos financieros, garantías o contingencias que no figuren en el balance, con indicación de la naturaleza y la forma de las garantías reales proporcionadas; los compromisos existentes en materia de pensiones deberán consignarse por separado.
5. La naturaleza y consecuencias financieras de las circunstancias de importancia relativa significativa que se produzcan tras la fecha de cierre de balance y que no se reflejen en la cuenta de pérdidas y ganancias o en el balance, y el efecto financiero de tales circunstancias.
6. Cualquier otra información que a juicio de los responsables de elaborar las cuentas anuales fuese preciso proporcionar para que éstas, en su conjunto, puedan mostrar la imagen fiel del patrimonio, de los resultados y de la situación financiera de la empresa, así como cualquier otra información que la empresa considere oportuno suministrar de forma voluntaria.

CUARTA PARTE
CUADRO DE CUENTAS

GRUPO I

FINANCIACIÓN BÁSICA

10. CAPITAL

100. **Capital social**

101. **Fondo social**

102. **Capital**

103. **Socios por desembolsos no exigidos**

1030. Socios por desembolsos no exigidos, capital social

1034. Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción

104. **Socios por aportaciones no dinerarias pendientes**

1040. Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital social

1044. Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital pendiente de inscripción

108. **Acciones o participaciones propias en situaciones especiales**

109. **Acciones o participaciones propias para reducción de capital**

11. RESERVAS

110. **Prima de emisión o asunción**

112. **Reserva legal**

113. **Reservas voluntarias**

114. **Reservas especiales**

1140. Reservas para acciones o participaciones de la sociedad dominante

1141. Reservas estatutarias

- 1142. Reserva por capital amortizado
- 1144. Reservas por acciones propias aceptadas en garantía
- 118. **Aportaciones de socios o propietarios**
- 119. **Diferencias por ajuste del capital a euros**

- 12. RESULTADOS PENDIENTES DE APLICACIÓN
 - 120. **Remanente**
 - 121. **Resultados negativos de ejercicios anteriores**
 - 129. **Resultado del ejercicio**

- 13. SUBVENCIONES, DONACIONES, LEGADOS Y OTROS AJUSTES EN PATRIMONIO NETO
 - 130. **Subvenciones oficiales de capital**
 - 131. **Donaciones y legados de capital**
 - 132. **Otras subvenciones, donaciones y legados**
 - 137. **Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios**
 - 1370. Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios
 - 1371. Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios

- 14. PROVISIONES
 - 141. **Provisión para impuestos**
 - 142. **Provisión para otras responsabilidades**
 - 143. **Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado**
 - 145. **Provisión para actuaciones medioambientales**

- 15. DEUDAS A LARGO PLAZO CON CARACTERÍSTICAS ESPECIALES
 - 150. **Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros**
 - 153. **Desembolsos no exigidos por acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros**
 - 1533. Desembolsos no exigidos, empresas del grupo
 - 1534. Desembolsos no exigidos, empresas asociadas
 - 1535. Desembolsos no exigidos, otras partes vinculadas

- 1536. Otros desembolsos no exigidos
- 154. **Aportaciones no dinerarias pendientes por acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros**
 - 1543. Aportaciones no dinerarias pendientes, empresas del grupo
 - 1544. Aportaciones no dinerarias pendientes, empresas asociadas
 - 1545. Aportaciones no dinerarias pendientes, otras partes vinculadas
 - 1546. Otras aportaciones no dinerarias pendientes
- 16. **DEUDAS A LARGO PLAZO CON PARTES VINCULADAS**
 - 160. **Deudas a largo plazo con entidades de crédito vinculadas**
 - 1603. Deudas a largo plazo con entidades de crédito, empresas del grupo
 - 1604. Deudas a largo plazo con entidades de crédito, empresas asociadas
 - 1605. Deudas a largo plazo con otras entidades de crédito vinculadas
 - 161. **Proveedores de inmovilizado a largo plazo, partes vinculadas**
 - 1613. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, empresas del grupo
 - 1614. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, empresas asociadas
 - 1615. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, otras partes vinculadas
 - 162. **Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo, partes vinculadas**
 - 1623. Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo, empresas de grupo
 - 1624. Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo, empresas asociadas
 - 1625. Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo, otras partes vinculadas.
 - 163. **Otras deudas a largo plazo con partes vinculadas**
 - 1633. Otras deudas a largo plazo, empresas del grupo
 - 1634. Otras deudas a largo plazo, empresas asociadas
 - 1635. Otras deudas a largo plazo, con otras partes vinculadas
- 17. **DEUDAS A LARGO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS, EMPRÉSTITOS Y OTROS CONCEPTOS**
 - 170. **Deudas a largo plazo con entidades de crédito**

- 171. **Deudas a largo plazo**
 - 172. **Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados**
 - 173. **Proveedores de inmovilizado a largo plazo**
 - 174. **Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo**
 - 175. **Efectos a pagar a largo plazo**
 - 176. **Pasivos por derivados financieros a largo plazo**
 - 177. **Obligaciones y bonos**
 - 179. **Deudas representadas en otros valores negociables**
18. **PASIVOS POR FIANZAS, GARANTÍAS Y OTROS CONCEPTOS A LARGO PLAZO**
- 180. **Fianzas recibidas a largo plazo**
 - 181. **Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo**
 - 185. **Depósitos recibidos a largo plazo**
19. **SITUACIONES TRANSITORIAS DE FINANCIACIÓN**
- 190. **Acciones o participaciones emitidas**
 - 192. **Suscriptores de acciones**
 - 194. **Capital emitido pendiente de inscripción**
 - 195. **Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros**
 - 197. **Suscriptores de acciones consideradas como pasivos financieros**
 - 199. **Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros pendientes de inscripción**

GRUPO 2

ACTIVO NO CORRIENTE

- 20. INMOVILIZACIONES INTANGIBLES
 - 200. **Investigación**
 - 201. **Desarrollo**
 - 202. **Concesiones administrativas**
 - 203. **Propiedad industrial**
 - 205. **Derechos de traspaso**
 - 206. **Aplicaciones informáticas**
 - 209. **Anticipos para inmovilizaciones intangibles**

- 21. INMOVILIZACIONES MATERIALES
 - 210. **Terrenos y bienes naturales**
 - 211. **Construcciones**
 - 212. **Instalaciones técnicas**
 - 213. **Maquinaria**
 - 214. **Ustillaje**
 - 215. **Otras instalaciones**
 - 216. **Mobiliario**
 - 217. **Equipos para procesos de información**
 - 218. **Elementos de transporte**
 - 219. **Otro inmovilizado material**

- 22. INVERSIONES INMOBILIARIAS
 - 220. **Inversiones en terrenos y bienes naturales**
 - 221. **Inversiones en construcciones**

- 23. INMOVILIZACIONES MATERIALES EN CURSO
 - 230. **Adaptación de terrenos y bienes naturales**
 - 231. **Construcciones en curso**
 - 232. **Instalaciones técnicas en montaje**
 - 233. **Maquinaria en montaje**
 - 237. **Equipos para procesos de información en montaje**
 - 239. **Anticipos para inmovilizaciones materiales**

- 24. INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO EN PARTES VINCULADAS
 - 240. **Participaciones a largo plazo en partes vinculadas**
 - 2403. Participaciones a largo plazo en empresas del grupo
 - 2404. Participaciones a largo plazo en empresas asociadas
 - 2405. Participaciones a largo plazo en otras partes vinculadas
 - 241. **Valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas**
 - 2413. Valores representativos de deuda a largo plazo de empresas del grupo
 - 2414. Valores representativos de deuda a largo plazo de empresas asociadas
 - 2415. Valores representativos de deuda a largo plazo de otras partes vinculadas
 - 242. **Créditos a largo plazo a partes vinculadas**
 - 2423. Créditos a largo plazo a empresas del grupo
 - 2424. Créditos a largo plazo a empresas asociadas
 - 2425. Créditos a largo plazo a otras partes vinculadas
 - 249. **Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en partes vinculadas**
 - 2493. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en empresas del grupo
 - 2494. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en empresas asociadas
 - 2495. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en otras partes vinculadas

- 25. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO
 - 250. **Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio**
 - 251. **Valores representativos de deuda a largo plazo**
 - 252. **Créditos a largo plazo**
 - 253. **Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado**
 - 254. **Créditos a largo plazo al personal**
 - 255. **Activos por derivados financieros a largo plazo**
 - 258. **Imposiciones a largo plazo**
 - 259. **Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo**

- 26. FIANZAS Y DEPÓSITOS CONSTITUIDOS A LARGO PLAZO
 - 260. **Fianzas constituidas a largo plazo**
 - 265. **Depósitos constituidos a largo plazo**

- 28. AMORTIZACIÓN ACUMULADA DEL INMOVILIZADO
 - 280. **Amortización acumulada del inmovilizado intangible**
 - 2800. Amortización acumulada de investigación
 - 2801. Amortización acumulada de desarrollo
 - 2802. Amortización acumulada de concesiones administrativas
 - 2803. Amortización acumulada de propiedad industrial
 - 2805. Amortización acumulada de derechos de traspaso
 - 2806. Amortización acumulada de aplicaciones informáticas
 - 281. **Amortización acumulada del inmovilizado material**
 - 2811. Amortización acumulada de construcciones
 - 2812. Amortización acumulada de instalaciones técnicas
 - 2813. Amortización acumulada de maquinaria
 - 2814. Amortización acumulada de utillaje
 - 2815. Amortización acumulada de otras instalaciones
 - 2816. Amortización acumulada de mobiliario
 - 2817. Amortización acumulada de equipos para procesos de información
 - 2818. Amortización acumulada de elementos de transporte
 - 2819. Amortización acumulada de otro inmovilizado material
 - 282. **Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias**

- 29. DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS NO CORRIENTES
 - 290. **Deterioro de valor del inmovilizado intangible**
 - 2900. Deterioro de valor de investigación
 - 2901. Deterioro de valor de desarrollo
 - 2902. Deterioro de valor de concesiones administrativas
 - 2903. Deterioro de valor de propiedad industrial
 - 2905. Deterioro de valor de derechos de traspaso
 - 2906. Deterioro de valor de aplicaciones informáticas
 - 291. **Deterioro de valor del inmovilizado material**
 - 2910. Deterioro de valor de terrenos y bienes naturales
 - 2911. Deterioro de valor de construcciones
 - 2912. Deterioro de valor de instalaciones técnicas
 - 2913. Deterioro de valor de maquinaria
 - 2914. Deterioro de valor de utillaje
 - 2915. Deterioro de valor de otras instalaciones
 - 2916. Deterioro de valor de mobiliario
 - 2917. Deterioro de valor de equipos para procesos de información
 - 2918. Deterioro de valor de elementos de transporte
 - 2919. Deterioro de valor de otro inmovilizado material
 - 292. **Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias**
 - 2920. Deterioro de valor de los terrenos y bienes naturales
 - 2921. Deterioro de valor de construcciones
 - 293. **Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en partes vinculadas**
 - 2933. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en empresas del grupo
 - 2934. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en empresas asociadas
 - 2935. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en otras partes vinculadas
 - 294. **Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas**
 - 2943. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de empresas del grupo

- 2944. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de empresas asociadas
- 2945. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de otras partes vinculadas
- 295. **Deterioro de valor de créditos a largo plazo a partes vinculadas**
 - 2953. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a empresas del grupo
 - 2954. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a empresas asociadas
 - 2955. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a otras partes vinculadas
- 296. **Deterioro de valor de participaciones en el patrimonio neto a largo plazo**
- 297. **Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo**
- 298. **Deterioro de valor de créditos a largo plazo**

GRUPO 3

EXISTENCIAS

- 30. COMERCIALES
 - 300. **Mercaderías A**
 - 301. **Mercaderías B**

- 31. MATERIAS PRIMAS
 - 310. **Materias primas A**
 - 311. **Materias primas B**

- 32. OTROS APROVISIONAMIENTOS
 - 320. **Elementos y conjuntos incorporables**
 - 321. **Combustibles**
 - 322. **Repuestos**
 - 325. **Materiales diversos**
 - 326. **Embalajes**
 - 327. **Envases**
 - 328. **Material de oficina**

- 33. PRODUCTOS EN CURSO
 - 330. **Productos en curso A**
 - 331. **Productos en curso B**

- 34. PRODUCTOS SEMITERMINADOS
 - 340. **Productos semiterminados A**
 - 341. **Productos semiterminados B**

- 35. PRODUCTOS TERMINADOS
 - 350. **Productos terminados A**
 - 351. **Productos terminados B**

- 36. SUBPRODUCTOS, RESIDUOS Y MATERIALES RECUPERADOS
 - 360. **Subproductos A**
 - 361. **Subproductos B**
 - 365. **Residuos A**
 - 366. **Residuos B**
 - 368. **Materiales recuperados A**
 - 369. **Materiales recuperados B**

- 39. DETERIORO DE VALOR DE LAS EXISTENCIAS
 - 390. **Deterioro de valor de las mercaderías**
 - 391. **Deterioro de valor de las materias primas**
 - 392. **Deterioro de valor de otros aprovisionamientos**
 - 393. **Deterioro de valor de los productos en curso**
 - 394. **Deterioro de valor de los productos semiterminados**
 - 395. **Deterioro de valor de los productos terminados**
 - 396. **Deterioro de valor de los subproductos, residuos y materiales recuperados**

GRUPO 4

ACREEDORES Y DEUDORES POR OPERACIONES COMERCIALES

40. PROVEEDORES

400. Proveedores

4000. Proveedores (euros)

4004. Proveedores (moneda extranjera)

4009. Proveedores, facturas pendientes de recibir o de formalizar

401. Proveedores, efectos comerciales a pagar

403. Proveedores, empresas del grupo

4030. Proveedores, empresas del grupo (euros)

4031. Efectos comerciales a pagar, empresas del grupo

4034. Proveedores, empresas del grupo (moneda extranjera)

4036. Envases y embalajes a devolver a proveedores, empresas del grupo

4039. Proveedores, empresas del grupo, facturas pendientes de recibir o de formalizar

404. Proveedores, empresas asociadas

405. Proveedores, otras partes vinculadas

406. Envases y embalajes a devolver a proveedores

407. Anticipos a proveedores

41. ACREEDORES VARIOS

410. Acreedores por prestaciones de servicios

4100. Acreedores por prestaciones de servicios (euros)

4104. Acreedores por prestaciones de servicios, (moneda extranjera)

4109. Acreedores por prestaciones de servicios, facturas pendientes de recibir o de formalizar

411. Acreedores, efectos comerciales a pagar

419. Acreedores por operaciones en común

43. CLIENTES

430. Clientes

4300. Clientes (euros)

4304. Clientes (moneda extranjera)

4309. Clientes, facturas pendientes de formalizar

431. Clientes, efectos comerciales a cobrar

4310. Efectos comerciales en cartera

4311. Efectos comerciales descontados

4312. Efectos comerciales en gestión de cobro

4315. Efectos comerciales impagados

432. Clientes, operaciones de “factoring”

433. Clientes, empresas del grupo

4330. Clientes empresas del grupo (euros)

4331. Efectos comerciales a cobrar, empresas del grupo

4332. Clientes empresas del grupo, operaciones de “factoring”

4334. Clientes empresas del grupo (moneda extranjera)

4336. Clientes empresas del grupo de dudoso cobro

4337. Envases y embalajes a devolver a clientes, empresas del grupo

4339. Clientes empresas del grupo, facturas pendientes de formalizar

434. Clientes, empresas asociadas

435. Clientes, otras partes vinculadas

436. Clientes de dudoso cobro

437. Envases y embalajes a devolver por clientes

438. Anticipos de clientes

44. DEUDORES VARIOS

440. Deudores

- 4400. Deudores (euros)
- 4404. Deudores (moneda extranjera)
- 4409. Deudores, facturas pendientes de formalizar
- 441. **Deudores, efectos comerciales a cobrar**
 - 4410. Deudores, efectos comerciales en cartera
 - 4411. Deudores, efectos comerciales descontados
 - 4412. Deudores, efectos comerciales en gestión de cobro
 - 4415. Deudores, efectos comerciales impagados
- 446. **Deudores de dudoso cobro**
- 449. **Deudores por operaciones en común**

- 46. PERSONAL
 - 460. **Anticipos de remuneraciones**
 - 465. **Remuneraciones pendientes de pago**

- 47. ADMINISTRACIONES PÚBLICAS
 - 470. **Hacienda Pública, deudora por diversos conceptos**
 - 4700. Hacienda Pública, deudora por IVA
 - 4708. Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas
 - 4709. Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos
 - 471. **Organismos de la Seguridad Social, deudores**
 - 472. **Hacienda Pública, IVA soportado**
 - 473. **Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta**
 - 474. **Activos por impuesto diferido**
 - 4740. Activos por diferencias temporarias deducibles
 - 4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar
 - 4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio
 - 475. **Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales**
 - 4750. Hacienda Pública, acreedora por IVA
 - 4751. Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas
 - 4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades
 - 4758. Hacienda Pública, acreedora por subvenciones a reintegrar
 - 476. **Organismos de la Seguridad Social, acreedores**
 - 477. **Hacienda Pública, IVA repercutido**

- 479. **Pasivos por diferencias temporarias imponibles**
- 48. AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN
 - 480. **Gastos anticipados**
 - 485. **Ingresos anticipados**
- 49. DETERIORO DE VALOR DE CRÉDITOS COMERCIALES Y PROVISIONES A CORTO PLAZO
 - 490. **Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales**
 - 493. **Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales con partes vinculadas**
 - 4933. Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales con empresas del grupo
 - 4934. Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales con empresas asociadas
 - 4935. Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales con otras partes vinculadas
- 499. **Provisiones por operaciones comerciales**
 - 4994. Provisión por contratos onerosos
 - 4999. Provisión para otras operaciones comerciales

GRUPO 5

CUENTAS FINANCIERAS

- 50. EMPRÉSTITOS, DEUDAS CON CARÁCTERÍSTICAS ESPECIALES Y OTRAS EMISIONES ANÁLOGAS A CORTO PLAZO
 - 500. **Obligaciones y bonos a corto plazo**
 - 502. **Acciones o participaciones a corto plazo consideradas como pasivos financieros**
 - 505. **Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo**
 - 506. **Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas**
 - 507. **Dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros**
 - 509. **Valores negociables amortizados**
 - 5090. Obligaciones y bonos amortizados
 - 5095. Otros valores negociables amortizados

- 51. DEUDAS A CORTO PLAZO CON PARTES VINCULADAS
 - 510. **Deudas a corto plazo con entidades de crédito vinculadas**
 - 5103. Deudas a corto plazo con entidades de crédito, empresas del grupo
 - 5104. Deudas a corto plazo con entidades de crédito, empresas asociadas
 - 5105. Deudas a corto plazo con otras entidades de crédito vinculadas
 - 511. **Proveedores de inmovilizado a corto plazo, partes vinculadas**
 - 5113. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, empresas del grupo

- 5114. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, empresas asociadas
 - 5115. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, otras partes vinculadas
 - 512. **Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo, partes vinculadas.**
 - 5123. Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo, empresas del grupo
 - 5124. Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo, empresas asociadas
 - 5125. Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo, otras partes vinculadas
 - 513. **Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas**
 - 5133. Otras deudas a corto plazo con empresas del grupo
 - 5134. Otras deudas a corto plazo con empresas asociadas
 - 5135. Otras deudas a corto plazo con otras partes vinculadas
 - 514. **Intereses a corto plazo de deudas con partes vinculadas**
 - 5143. Intereses a corto plazo de deudas, empresas del grupo
 - 5144. Intereses a corto plazo de deudas, empresas asociadas
 - 5145. Intereses a corto plazo de deudas, otras partes vinculadas
52. DEUDAS A CORTO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS Y OTROS CONCEPTOS
- 520. **Deudas a corto plazo con entidades de crédito**
 - 5200. Préstamos a corto plazo de entidades de crédito
 - 5201. Deudas a corto plazo por crédito dispuesto
 - 5208. Deudas por efectos descontados
 - 5209. Deudas por operaciones de “factoring”
 - 521. **Deudas a corto plazo**
 - 522. **Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados**
 - 523. **Proveedores de inmovilizado a corto plazo**
 - 524. **Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo**
 - 525. **Efectos a pagar a corto plazo**
 - 526. **Dividendo activo a pagar**

- 527. **Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito**
- 528. **Intereses a corto plazo de deudas**
- 529. **Provisiones a corto plazo**
 - 5291. Provisión a corto plazo para impuestos
 - 5292. Provisión a corto plazo para otras responsabilidades
 - 5293. Provisión a corto plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado
 - 5295. Provisión a corto plazo para actuaciones medioambientales

- 53. **INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO EN PARTES VINCULADAS**
 - 530. **Participaciones a corto plazo en partes vinculadas**
 - 5303. Participaciones a corto plazo, en empresas del grupo
 - 5304. Participaciones a corto plazo, en empresas asociadas
 - 5305. Participaciones a corto plazo, en otras partes vinculadas
 - 531. **Valores representativos de deuda a corto plazo de partes vinculadas**
 - 5313. Valores representativos de deuda a corto plazo de empresas del grupo
 - 5314. Valores representativos de deuda a corto plazo de empresas asociadas
 - 5315. Valores representativos de deuda a corto plazo de otras partes vinculadas
 - 532. **Créditos a corto plazo a partes vinculadas**
 - 5323. Créditos a corto plazo a empresas del grupo
 - 5324. Créditos a corto plazo a empresas asociadas
 - 5325. Créditos a corto plazo a otras partes vinculadas
 - 533. **Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de partes vinculadas**
 - 5333. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda en empresas del grupo
 - 5334. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda en empresas asociadas
 - 5335. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda en otras partes vinculadas

- 534. **Intereses a corto plazo de créditos a partes vinculadas**
 - 5343. Intereses a corto plazo de créditos a empresas del grupo
 - 5344. Intereses a corto plazo de créditos a empresas asociadas
 - 5345. Intereses a corto plazo de créditos a otras partes vinculadas
 - 535. **Dividendo a cobrar de inversiones financieras en partes vinculadas**
 - 5353. Dividendo a cobrar de empresas del grupo
 - 5354. Dividendo a cobrar de empresas asociadas
 - 5355. Dividendo a cobrar de otras partes vinculadas
 - 539. **Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en partes vinculadas**
 - 5393. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en empresas del grupo.
 - 5394. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en empresas asociadas.
 - 5395. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en otras partes vinculadas
54. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO
- 540. **Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio**
 - 541. **Valores representativos de deuda a corto plazo**
 - 542. **Créditos a corto plazo**
 - 543. **Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado**
 - 544. **Créditos a corto plazo al personal**
 - 545. **Dividendo a cobrar**
 - 546. **Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda**
 - 547. **Intereses a corto plazo de créditos**
 - 548. **Imposiciones a corto plazo**
 - 549. **Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a corto plazo**
55. OTRAS CUENTAS NO BANCARIAS
- 550. **Titular de la explotación**
 - 551. **Cuenta corriente con socios y administradores**

- 552. **Cuenta corriente con otras personas y entidades vinculadas**
 - 5523. Cuenta corriente con empresas del grupo
 - 5524. Cuenta corriente con empresas asociadas
 - 5525. Cuenta corriente con otras partes vinculadas
- 554. **Cuenta corriente con uniones temporales de empresas y comunidades de bienes**
- 555. **Partidas pendientes de aplicación**
- 556. **Desembolsos exigidos sobre participaciones en el patrimonio neto**
 - 5563. Desembolsos exigidos sobre participaciones, empresas del grupo
 - 5564. Desembolsos exigidos sobre participaciones, empresas asociadas
 - 5565. Desembolsos exigidos sobre participaciones, otras partes vinculadas
 - 5566. Desembolsos exigidos sobre participaciones de otras empresas
- 557. **Dividendo activo a cuenta**
- 558. **Socios por desembolsos exigidos**
 - 5580. Socios por desembolsos exigidos sobre acciones o participaciones ordinarias
 - 5585. Socios por desembolsos exigidos sobre acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros
- 559. **Derivados financieros a corto plazo**
 - 5590. Activos por derivados financieros a corto plazo
 - 5595. Pasivos por derivados financieros a corto plazo
- 56. **FIANZAS Y DEPÓSITOS RECIBIDOS Y CONSTITUIDOS A CORTO PLAZO Y AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN**
 - 560. **Fianzas recibidas a corto plazo**
 - 561. **Depósitos recibidos a corto plazo**
 - 565. **Fianzas constituidas a corto plazo**
 - 566. **Depósitos constituidos a corto plazo**
 - 567. **Intereses pagados por anticipado**
 - 568. **Intereses cobrados por anticipado**
- 57. **TESORERÍA**

- 570. **Caja, euros**
 - 571. **Caja, moneda extranjera**
 - 572. **Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros**
 - 573. **Bancos e instituciones de crédito c/c vista, moneda extranjera**
 - 574. **Bancos e instituciones de crédito, cuentas de ahorro, euros**
 - 575. **Bancos e instituciones de crédito, cuentas de ahorro, moneda extranjera**
 - 576. **Inversiones a corto plazo de gran liquidez**
59. **DETERIORO DEL VALOR DE INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO**
- 593. **Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en partes vinculadas**
 - 5933. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en empresas del grupo
 - 5934. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en empresas asociadas
 - 5935. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en otras partes vinculadas
 - 594. **Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de partes vinculadas**
 - 5943. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de empresas del grupo
 - 5944. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de empresas asociadas
 - 5945. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de otras partes vinculadas
 - 595. **Deterioro de valor de créditos a corto plazo a partes vinculadas**
 - 5953. Deterioro de valor de créditos a corto plazo a empresas del grupo
 - 5954. Deterioro de valor de créditos a corto plazo a empresas asociadas
 - 5955. Deterioro de valor de créditos a corto plazo a otras partes vinculadas
 - 596. **Deterioro de valor de participaciones a corto plazo**
 - 597. **Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo**
 - 598. **Deterioro de valor de créditos a corto plazo**

GRUPO 6

COMPRAS Y GASTOS

60. COMPRAS

600. Compras de mercaderías

601. Compras de materias primas

602. Compras de otros aprovisionamientos

606. Descuentos sobre compras por pronto pago

6060. Descuentos sobre compras por pronto pago de mercaderías

6061. Descuentos sobre compras por pronto pago de materias primas

6062. Descuentos sobre compras por pronto pago de otros aprovisionamientos

607. Trabajos realizados por otras empresas

608. Devoluciones de compras y operaciones similares

6080. Devoluciones de compras de mercaderías

6081. Devoluciones de compras de materias primas

6082. Devoluciones de compras de otros aprovisionamientos

609. “Rappels” por compras

6090. “Rappels” por compras de mercaderías

6091. “Rappels” por compras de materias primas

6092. “Rappels” por compras de otros aprovisionamientos

61. VARIACIÓN DE EXISTENCIAS

610. Variación de existencias de mercaderías

611. Variación de existencias de materias primas

- 612. **Variación de existencias de otros aprovisionamientos**

- 62. **SERVICIOS EXTERIORES**
 - 620. **Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio**
 - 621. **Arrendamientos y cánones**
 - 622. **Reparaciones y conservación**
 - 623. **Servicios de profesionales independientes**
 - 624. **Transportes**
 - 625. **Primas de seguros**
 - 626. **Servicios bancarios y similares**
 - 627. **Publicidad, propaganda y relaciones públicas**
 - 628. **Suministros**
 - 629. **Otros servicios**

- 63. **TRIBUTOS**
 - 630. **Impuesto sobre beneficios**
 - 6300. Impuesto corriente
 - 6301. Impuesto diferido
 - 631. **Otros tributos**
 - 633. **Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios**
 - 634. **Ajustes negativos en la imposición indirecta**
 - 6341. Ajustes negativos en IVA de activo corriente
 - 6342. Ajustes negativos en IVA de inversiones
 - 636. **Devolución de impuestos**
 - 638. **Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios**
 - 639. **Ajustes positivos en la imposición indirecta**
 - 6391. Ajustes positivos en IVA de activo corriente
 - 6392. Ajustes positivos en IVA de inversiones

- 64. **GASTOS DE PERSONAL**
 - 640. **Sueldos y salarios**
 - 641. **Indemnizaciones**
 - 642. **Seguridad Social a cargo de la empresa**
 - 649. **Otros gastos sociales**

- 65. **OTROS GASTOS DE GESTIÓN**
 - 650. **Pérdidas de créditos comerciales incobrables**

- 651. **Resultados de operaciones en común**
 - 6510. Beneficio transferido (gestor)
 - 6511. Pérdida soportada (partícipe o asociado no gestor)
- 659. **Otras pérdidas en gestión corriente**

66. GASTOS FINANCIEROS

660. **Gastos financieros por actualización de provisiones**

661. **Intereses de obligaciones y bonos**

- 6610. Intereses de obligaciones y bonos a largo plazo, empresas del grupo
- 6611. Intereses de obligaciones y bonos a largo plazo, empresas asociadas
- 6612. Intereses de obligaciones y bonos a largo plazo, otras partes vinculadas
- 6613. Intereses de obligaciones y bonos a largo plazo, otras empresas
- 6615. Intereses de obligaciones y bonos a corto plazo, empresas del grupo
- 6616. Intereses de obligaciones y bonos a corto plazo, empresas asociadas
- 6617. Intereses de obligaciones y bonos a corto plazo, otras partes vinculadas
- 6618. Intereses de obligaciones y bonos a corto plazo, otras empresas

662. **Intereses de deudas**

- 6620. Intereses de deudas, empresas del grupo
- 6621. Intereses de deudas, empresas asociadas
- 6622. Intereses de deudas, otras partes vinculadas
- 6623. Intereses de deudas con entidades de crédito
- 6624. Intereses de deudas, otras empresas

663. **Pérdidas por valoración de activos y pasivos financieros por su valor razonable**

664. **Gastos por dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros**

- 6640. Dividendos de pasivos, empresas del grupo
- 6641. Dividendos de pasivos, empresas asociadas
- 6642. Dividendos de pasivos, otras partes vinculadas
- 6643. Dividendos de pasivos, otras empresas

665. Intereses por descuento de efectos y operaciones de “factoring”

- 6650. Intereses por descuento de efectos en entidades de crédito del grupo
- 6651. Intereses por descuento de efectos en entidades de crédito asociadas
- 6652. Intereses por descuento de efectos en otras entidades de crédito vinculadas
- 6653. Intereses por descuento de efectos en otras entidades de crédito
- 6654. Intereses por operaciones de “factoring” con entidades de crédito del grupo
- 6655. Intereses por operaciones de “factoring” con entidades de crédito asociadas
- 6656. Intereses por operaciones de “factoring” con otras entidades de crédito vinculadas
- 6657. Intereses por operaciones de “factoring” con otras entidades de crédito

666. Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda

- 6660. Pérdidas en valores representativos de deuda a largo plazo, empresas del grupo
- 6661. Pérdidas en valores representativos de deuda a largo plazo, empresas asociadas
- 6662. Pérdidas en valores representativos de deuda a largo plazo, otras partes vinculadas
- 6663. Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo, otras empresas
- 6665. Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo, empresas del grupo
- 6666. Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo, empresas asociadas
- 6667. Pérdidas en valores representativos de deuda a corto plazo, otras partes vinculadas
- 6668. Pérdidas en valores representativos de deuda a corto plazo, otras empresas

- 667. **Pérdidas de créditos no comerciales**
 - 6670. Pérdidas de créditos a largo plazo, empresas del grupo
 - 6671. Pérdidas de créditos a largo plazo, empresas asociadas
 - 6672. Pérdidas de créditos a largo plazo, otras partes vinculadas
 - 6673. Pérdidas de créditos a largo plazo, otras empresas
 - 6675. Pérdidas de créditos a corto plazo, empresas del grupo
 - 6676. Pérdidas de créditos a corto plazo, empresas asociadas
 - 6677. Pérdidas de créditos a corto plazo, otras partes vinculadas
 - 6678. Pérdidas de créditos a corto plazo, otras empresas
- 668. **Diferencias negativas de cambio**
- 669. **Otros gastos financieros**

- 67. **PÉRDIDAS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES Y GASTOS EXCEPCIONALES**
 - 670. **Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible**
 - 671. **Pérdidas procedentes del inmovilizado material**
 - 672. **Pérdidas procedentes de las inversiones inmobiliarias**
 - 673. **Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas**
 - 6733. Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo, empresas del grupo
 - 6734. Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo, empresas asociadas
 - 6735. Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo, otras partes vinculadas
 - 675. **Pérdidas por operaciones con obligaciones propias**
 - 678. **Gastos excepcionales**

- 68. **DOTACIONES PARA AMORTIZACIONES**
 - 680. **Amortización del inmovilizado intangible**
 - 681. **Amortización del inmovilizado material**
 - 682. **Amortización de las inversiones inmobiliarias**

- 69. **PÉRDIDAS POR DETERIORO Y OTRAS DOTACIONES**
 - 690. **Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible**

- 691. Pérdidas por deterioro del inmovilizado material**
- 692. Pérdidas por deterioro de las inversiones inmobiliarias**
- 693. Pérdidas por deterioro de existencias**
 - 6930. Pérdidas por deterioro de productos terminados y en curso de fabricación
 - 6931. Pérdidas por deterioro de mercaderías
 - 6932. Pérdidas por deterioro de materias primas
 - 6933. Pérdidas por deterioro de otros aprovisionamientos
- 694. Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales**
- 695. Dotación a la provisión por operaciones comerciales**
 - 6954. Dotación a la provisión por contratos onerosos
 - 6959. Dotación a la provisión para otras operaciones comerciales
- 696. Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo**
 - 6960. Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, empresas del grupo
 - 6961. Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, empresas asociadas
 - 6962. Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, otras partes vinculadas
 - 6963. Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, otras empresas
 - 6965. Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a largo plazo, empresas del grupo
 - 6966. Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a largo plazo, empresas asociadas
 - 6967. Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a largo plazo, otras partes vinculadas
 - 6968. Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a largo plazo, de otras empresas
- 697. Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo**
 - 6970. Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo, empresas del grupo

- 6971. Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo, empresas asociadas
- 6972. Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo, otras partes vinculadas
- 6973. Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo, otras empresas
- 698. Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo**
 - 6980. Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a corto plazo, empresas del grupo
 - 6981. Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a corto plazo, empresas asociadas
 - 6985. Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, empresas del grupo
 - 6986. Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, empresas asociadas
 - 6987. Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, otras partes vinculadas
 - 6988. Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, de otras empresas
- 699. Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo**
 - 6990. Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo, empresas del grupo
 - 6991. Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo, empresas asociadas
 - 6992. Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo, otras partes vinculadas
 - 6993. Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo, otras empresas

GRUPO 7

VENTAS E INGRESOS

- 70. **VENTAS DE MERCADERÍAS, DE PRODUCCIÓN PROPIA, DE SERVICIOS, ETC**
 - 700. **Ventas de mercaderías**
 - 701. **Ventas de productos terminados**
 - 702. **Ventas de productos semiterminados**
 - 703. **Ventas de subproductos y residuos**
 - 704. **Ventas de envases y embalajes**
 - 705. **Prestaciones de servicios**
 - 706. **Descuentos sobre ventas por pronto pago**
 - 7060. Descuentos sobre ventas por pronto pago de mercaderías
 - 7061. Descuentos sobre ventas por pronto pago de productos terminados
 - 7062. Descuentos sobre ventas por pronto pago de productos semiterminados
 - 7063. Descuentos sobre ventas por pronto pago de subproductos y residuos
 - 708. **Devoluciones de ventas y operaciones similares**
 - 7080. Devoluciones de ventas de mercaderías
 - 7081. Devoluciones de ventas de productos terminados
 - 7082. Devoluciones de ventas de productos semiterminados
 - 7083. Devoluciones de ventas de subproductos y residuos
 - 7084. Devoluciones de ventas de envases y embalajes
 - 709. **“Rappels” sobre ventas**
 - 7090. “Rappels” sobre ventas de mercaderías

- 7091. “Rappels” sobre ventas de productos terminados
- 7092. “Rappels” sobre ventas de productos semiterminados
- 7093. “Rappels” sobre ventas de subproductos y residuos
- 7094. “Rappels” sobre ventas de envases y embalajes

71. VARIACIÓN DE EXISTENCIAS

- 710. **Variación de existencias de productos en curso**
- 711. **Variación de existencias de productos semiterminados**
- 712. **Variación de existencias de productos terminados**
- 713. **Variación de existencias de subproductos, residuos y materiales recuperados**

73. TRABAJOS REALIZADOS PARA LA EMPRESA

- 730. **Trabajos realizados para el inmovilizado intangible**
- 731. **Trabajos realizados para el inmovilizado material**
- 732. **Trabajos realizados en inversiones inmobiliarias**
- 733. **Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso**

74. SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS

- 740. **Subvenciones, donaciones y legados a la explotación**
- 746. **Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio**
- 747. **Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio**

75. OTROS INGRESOS DE GESTIÓN

- 751. **Resultados de operaciones en común**
 - 7510. Pérdida transferida (gestor)
 - 7511. Beneficio atribuido (partícipe o asociado no gestor)
- 752. **Ingresos por arrendamientos**
- 753. **Ingresos de propiedad industrial cedida en explotación**
- 754. **Ingresos por comisiones**
- 755. **Ingresos por servicios al personal**
- 759. **Ingresos por servicios diversos**

76. INGRESOS FINANCIEROS

- 760. **Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio**

- 7600. Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio, empresas del grupo
- 7601. Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio, empresas asociadas
- 7602. Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio, otras partes vinculadas
- 7603. Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio, otras empresas
- 761. Ingresos de valores representativos de deuda**
 - 7610. Ingresos de valores representativos de deuda, empresas del grupo
 - 7611. Ingresos de valores representativos de deuda, empresas asociadas
 - 7612. Ingresos de valores representativos de deuda, otras partes vinculadas
 - 7613. Ingresos de valores representativos de deuda, otras empresas
- 762. Ingresos de créditos**
 - 7620. Ingresos de créditos a largo plazo
 - 76200. Ingresos de créditos a largo plazo, empresas del grupo
 - 76201. Ingresos de créditos a largo plazo, empresas asociadas
 - 76202. Ingresos de créditos a largo plazo, otras partes vinculadas
 - 76203. Ingresos de créditos a largo plazo, otras empresas
 - 7621. Ingresos de créditos a corto plazo
 - 76210. Ingresos de créditos a corto plazo, empresas del grupo
 - 76211. Ingresos de créditos a corto plazo, empresas asociadas
 - 76212. Ingresos de créditos a corto plazo, otras partes vinculadas
 - 76213. Ingresos de créditos a corto plazo, otras empresas
- 763. Beneficios por valoración de activos y pasivos financieros por su valor razonable**
- 766. Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda**
 - 7660. Beneficios en valores representativos de deuda a largo plazo, empresas del grupo

- 7661. Beneficios en valores representativos de deuda a largo plazo, empresas asociadas
- 7662. Beneficios en valores representativos de deuda a largo plazo, otras partes vinculadas
- 7663. Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo, otras empresas
- 7665. Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo, empresas del grupo
- 7666. Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo, empresas asociadas
- 7667. Beneficios en valores representativos de deuda a corto plazo, otras partes vinculadas
- 7668. Beneficios en valores representativos de deuda a corto plazo, otras empresas

768. Diferencias positivas de cambio

769. Otros ingresos financieros

77. BENEFICIOS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES E INGRESOS EXCEPCIONALES

770. Beneficios procedentes del inmovilizado intangible

771. Beneficios procedentes del inmovilizado material

772. Beneficios procedentes de las inversiones inmobiliarias

773. Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas

7733. Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo, empresas del grupo

7734. Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo, empresas asociadas

7735. Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo, otras partes vinculadas

775. Beneficios por operaciones con obligaciones propias

778. Ingresos excepcionales.

79. EXCESOS Y APLICACIONES DE PROVISIONES Y DE PÉRDIDAS POR DETERIORO

790. Reversión del deterioro del inmovilizado intangible

- 791. **Reversión del deterioro del inmovilizado material**
- 792. **Reversión del deterioro de las inversiones inmobiliarias**
- 793. **Reversión del deterioro de existencias**
 - 7930. Reversión del deterioro de productos terminados y en curso de fabricación
 - 7931. Reversión del deterioro de mercaderías
 - 7932. Reversión del deterioro de materias primas
 - 7933. Reversión del deterioro de otros aprovisionamientos
- 794. **Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales**
- 795. **Exceso de provisiones**
 - 7951. Exceso de provisión para impuestos
 - 7952. Exceso de provisión para otras responsabilidades
 - 7954. Exceso de provisión por operaciones comerciales
 - 79544. Exceso de provisión por contratos onerosos
 - 79549. Exceso de provisión para otras operaciones comerciales
 - 7955. Exceso de provisión para actuaciones medioambientales
- 796. **Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo**
 - 7960. Reversión del deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, empresas del grupo
 - 7961. Reversión del deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, empresas asociadas
 - 7962. Reversión del deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, otras partes vinculadas
 - 7963. Reversión del deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, otras empresas
 - 7965. Reversión del deterioro de valores representativos de deuda a largo plazo, empresas del grupo
 - 7966. Reversión del deterioro de valores representativos de deuda a largo plazo, empresas asociadas
 - 7967. Reversión del deterioro de valores representativos de deuda a largo plazo, otras partes vinculadas

- 7968. Reversión del deterioro de valores representativos de deuda a largo plazo, otras empresas
- 797. Reversión del deterioro de créditos a largo plazo**
 - 7970. Reversión del deterioro de créditos a largo plazo, empresas del grupo
 - 7971. Reversión del deterioro de créditos a largo plazo, empresas asociadas
 - 7972. Reversión del deterioro de créditos a largo plazo, otras partes vinculadas
 - 7973. Reversión del deterioro de créditos a largo plazo, otras empresas
- 798. Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo**
 - 7980. Reversión del deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a corto plazo, empresas del grupo
 - 7981. Reversión del deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a corto plazo, empresas asociadas
 - 7985. Reversión del deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, empresas del grupo
 - 7986. Reversión del deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, empresas asociadas
 - 7987. Reversión del deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, otras partes vinculadas
 - 7988. Reversión del deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, otras empresas
- 799. Reversión del deterioro de créditos a corto plazo**
 - 7990. Reversión del deterioro de créditos a corto plazo, empresas del grupo
 - 7991. Reversión del deterioro de créditos a corto plazo, empresas asociadas
 - 7992. Reversión del deterioro de créditos a corto plazo, otras partes vinculadas
 - 7993. Reversión del deterioro de créditos a corto plazo, otras empresas

QUINTA PARTE
DEFINICIONES Y RELACIONES CONTABLES

GRUPO I

FINANCIACIÓN BÁSICA

Comprende el patrimonio neto y la financiación ajena a largo plazo de la empresa destinados, en general, a financiar el activo no corriente y a cubrir un margen razonable del corriente; incluye también situaciones transitorias de financiación.

En particular, se aplicarán las siguientes reglas:

- a) Los pasivos financieros incluidos en este grupo se clasificarán, con carácter general, a efectos de su valoración, en la categoría de “Pasivos financieros a coste amortizado”, salvo los derivados financieros de negociación que se incluyen en este grupo cuando su liquidación sea superior a un año.
- b) La diferencia entre el valor por el que se reconocen inicialmente los pasivos financieros y su valor de reembolso, se registrará como un abono (o, cuando proceda, como un cargo) en la cuenta donde esté registrado el pasivo financiero con cargo (o abono) a la cuenta del subgrupo 66 que corresponda según la naturaleza del instrumento.

10. CAPITAL

100. **Capital social**

101. **Fondo social**

102. **Capital**

103. **Socios por desembolsos no exigidos**

1030. Socios por desembolsos no exigidos, capital social

1034. Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción

104. **Socios por aportaciones no dinerarias pendientes**

1040. Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital social

1044. Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital pendiente de inscripción

108. **Acciones o participaciones propias en situaciones especiales**

109. **Acciones o participaciones propias para reducción de capital**

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el patrimonio neto del balance, formando parte de los fondos propios, con las excepciones establecidas en las cuentas 103 y 104.

100. **Capital social**

Capital escriturado en las sociedades que revistan forma mercantil, salvo cuando atendiendo a las características económicas de la emisión deba contabilizarse como pasivo financiero.

Hasta el momento de su inscripción registral y tratándose de sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada y comanditarias por acciones, la emisión y suscripción o asunción, de acciones o participaciones, respectivamente, se registrará de conformidad con lo dispuesto en el subgrupo 19.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por el capital inicial y las sucesivas ampliaciones, en el momento de su inscripción en el Registro Mercantil, con cargo a la cuenta 194.
- b) Se cargará por las reducciones del mismo y a la extinción de la sociedad.

101. **Fondo social**

Capital de las entidades sin forma mercantil.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 100.

102. **Capital**

Corresponde a las empresas individuales.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará:
 - a₁) Por el capital inicial.
 - a₂) Por los resultados positivos capitalizados, con cargo a la cuenta 129.
- b) Se cargará:
 - b₁) Por la cesión de los negocios o el cese de los mismos.
 - b₂) Por los resultados negativos que no se carguen para su saneamiento en la cuenta 121, con abono a la cuenta 129.
- c) Se abonará o cargará, al final del ejercicio, por el saldo de la cuenta 550, con cargo o abono a dicha cuenta.

103. **Socios por desembolsos no exigidos**

Capital social escriturado pendiente de desembolso no exigido a los socios o accionistas, excepto los desembolsos no exigidos correspondientes a los instrumentos financieros cuya calificación contable sea la de pasivo financiero.

Figurarán en el patrimonio neto, con signo negativo, minorando la partida de capital social, excepto las cantidades que correspondan a capital emitido pendiente de inscripción que figurarán minorando la partida del pasivo corriente en la que éste se incluye.

1030. **Socios por desembolsos no exigidos, capital social**

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por el valor nominal no desembolsado de las acciones suscritas o participaciones en el momento de su inscripción en el Registro Mercantil, con abono a la cuenta 1034.

- b) Se abonará a medida que se vayan exigiendo los desembolsos, con cargo a la cuenta 5580.

1034. Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por el valor nominal no desembolsado de las acciones suscritas o participaciones asumidas, con abono, generalmente, a la cuenta 190 ó 192.
- b) Se abonará en el momento de la inscripción en el Registro Mercantil, con cargo a la cuenta 1030.

104. Socios por aportaciones no dinerarias pendientes

Capital social escriturado pendiente de desembolso que corresponde a aportaciones no dinerarias, excepto las aportaciones pendientes que correspondan a instrumentos financieros cuya calificación contable sea la de pasivo financiero.

Figurarán en el patrimonio neto, con signo negativo, minorando la partida de capital social, excepto las cantidades que correspondan a capital emitido pendiente de inscripción que figurarán minorando la partida del pasivo corriente en la que éste se incluye.

1040. Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital social

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por el valor nominal no desembolsado de las acciones suscritas o participaciones en el momento de su inscripción en el Registro Mercantil, con abono a la cuenta 1044.
- b) Se abonará cuando se realicen los desembolsos, con cargo a las cuentas representativas de los bienes no dinerarios aportados.

1044. Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital pendiente de inscripción

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por el valor nominal no desembolsado de las acciones suscritas o participaciones asumidas, con abono, generalmente, a la cuenta 190 ó 192.

- b) Se abonará en el momento de la inscripción en el Registro Mercantil, con cargo a la cuenta 1040.

108. Acciones o participaciones propias en situaciones especiales

Acciones o participaciones propias adquiridas por la empresa (sección cuarta del capítulo IV del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada).

Figurarán en el patrimonio neto, con signo negativo.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por el importe de la adquisición de las acciones o participaciones, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
- b) Se abonará:
 - b₁) Por la enajenación de las acciones o participaciones, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57. La diferencia entre la cantidad obtenida en la enajenación de las acciones o participaciones propias y su valor contable se cargará o abonará, según proceda, a cuentas del subgrupo 11.
 - b₂) Por la reducción de capital, con cargo a la cuenta 100 por el importe del nominal de las acciones o participaciones. La diferencia entre el importe de adquisición de las acciones o participaciones y su valor nominal se cargará o abonará, según proceda, a cuentas del subgrupo 11.

109. Acciones o participaciones propias para reducción de capital

Acciones o participaciones propias adquiridas por la empresa en ejecución de un acuerdo de reducción de capital adoptado por la Junta General (artículo 170 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y artículo 40 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada).

Figurarán en el patrimonio neto, con signo negativo.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por el importe de la adquisición de las acciones o participaciones, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
- b) Se abonará por la reducción de capital, con cargo a la cuenta 100 por el importe del nominal de las acciones o participaciones. La diferencia

entre el importe de adquisición de las acciones o participaciones y su valor nominal se cargará o abonará, según proceda, a cuentas del subgrupo 11.

11. RESERVAS

110. **Prima de emisión o asunción**

112. **Reserva legal**

113. **Reservas voluntarias**

114. **Reservas especiales**

1140. Reservas para acciones o participaciones de la sociedad dominante

1141. Reservas estatutarias

1142. Reserva por capital amortizado

1144. Reservas por acciones propias aceptadas en garantía

118. **Aportaciones de socios o propietarios**

119. **Diferencias por ajuste del capital a euros**

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el patrimonio neto del balance, formando parte de los fondos propios.

110. **Prima de emisión o asunción**

Aportación realizada por los accionistas o socios en el caso de emisión y colocación de acciones o participaciones a un precio superior a su valor nominal. En particular, incluye las diferencias que pudieran surgir entre los valores de escritura y los valores por los que deben registrarse los bienes recibidos en concepto de aportación no dineraria, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará, con cargo, generalmente, a la cuenta 194.
- b) Se cargará por la disposición que de la prima pueda realizarse.

112. **Reserva legal**

Esta cuenta registrará la reserva establecida por el artículo 214 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará, generalmente, con cargo a la cuenta 129.
- b) Se cargará por la disposición que se haga de esta reserva.

113. Reservas voluntarias

Son las constituidas libremente por la empresa.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 112, sin perjuicio de lo indicado en los siguientes párrafos:

Cuando se produzca un cambio de criterio contable o la subsanación de un error, el ajuste por el efecto acumulado calculado al inicio del ejercicio, de las variaciones de los elementos patrimoniales afectados por la aplicación retroactiva del nuevo criterio o la corrección del error, se imputará a reservas de libre disposición. Con carácter general, se imputará a las reservas voluntarias, registrándose del modo siguiente:

- a) Se abonará por el importe resultante del efecto neto acreedor de los cambios experimentados por la aplicación de un nuevo criterio contable comparado con el antiguo o por la corrección del error, con cargo y abono, en su caso, a las respectivas cuentas representativas de los elementos patrimoniales afectados por este hecho, incluyendo las relacionadas con la contabilización del efecto impositivo del ajuste.
- b) Se cargará por el importe resultante del efecto neto deudor de los cambios experimentados por la aplicación de un nuevo criterio contable comparado con el antiguo o por la corrección de un error contable, con abono o cargo, en su caso, a las respectivas cuentas representativas de los elementos patrimoniales afectados por este hecho, incluyendo las relacionadas con la contabilización del efecto impositivo del ajuste.

Los gastos de transacción de instrumentos de patrimonio propio se imputarán a reservas de libre disposición. Con carácter general, se imputarán a las reservas voluntarias, registrándose del modo siguiente:

- a) Se cargará por el importe de los gastos, con abono a cuentas del subgrupo 57.
- b) Se abonará por el gasto por impuesto sobre beneficios relacionado con los gastos de transacción, con cargo a la correspondiente cuenta del subgrupo 47.

114. Reservas especiales

Las establecidas por cualquier disposición legal con carácter obligatorio, distintas de las incluidas en otras cuentas de este subgrupo.

En particular, se incluye la reserva por participaciones recíprocas establecida en el artículo 84 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

Con carácter general, el contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

1140. Reservas para acciones o participaciones de la sociedad dominante

Las constituidas obligatoriamente en caso de adquisición de acciones o participaciones de la sociedad dominante y en tanto éstas no sean enajenadas (artículo 79.3ª del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y artículo 40.bis de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada). Esta cuenta también recogerá, con el debido desglose en cuentas de cinco cifras, las reservas que deban ser constituidas en caso de aceptación de las acciones de la sociedad dominante en garantía (artículo 80.1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas). Mientras duren estas situaciones dichas reservas serán indisponibles.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por el importe de adquisición de las acciones o participaciones de la sociedad dominante o por el importe a que ascienda la cantidad garantizada mediante sus acciones, con cargo a cualesquiera de las cuentas de reservas disponibles, o a la cuenta 129.
- b) Se cargará, por el mismo importe, cuando dichas acciones o participaciones se enajenen o cuando cese la garantía, con abono a la cuenta 113.

1141. Reservas estatutarias

Son las establecidas en los estatutos de la sociedad.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 112.

1142. Reserva por capital amortizado

Nominal de las acciones o participaciones de la propia empresa adquiridas por ésta y amortizadas con cargo a beneficios o a reservas disponibles. También

se incluirá el nominal de las acciones o participaciones de la propia empresa amortizadas, si han sido adquiridas por ésta a título gratuito. La dotación y disponibilidad de esta cuenta se regirá por lo establecido en el artículo 167.3 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y 80.4 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, respectivamente.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará con cargo a cualesquiera de las cuentas de reservas disponibles, o a la cuenta 129.
- b) Se cargará por las reducciones que de la misma se realicen.

1144. Reservas por acciones propias aceptadas en garantía

Reservas que deban ser constituidas en caso de aceptación de acciones propias en garantía (artículo. 80.1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas). Mientras dure esta situación, estas reservas serán indisponibles.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por el importe al que ascienda la cantidad garantizada mediante acciones propias, con cargo a cualesquiera de las cuentas de reservas disponibles, o a la cuenta 129.
- b) Se cargará, por el mismo importe, cuando cese la garantía, con abono a la cuenta 113.

118. Aportaciones de socios o propietarios

Elementos patrimoniales entregados por los socios o propietarios de la empresa cuando actúen como tales, en virtud de operaciones no descritas en otras cuentas. Es decir, siempre que no constituyan contraprestación por la entrega de bienes o la prestación de servicios realizados por la empresa, ni tengan la naturaleza de pasivo. En particular, incluye las cantidades entregadas por los socios o propietarios para compensación de pérdidas.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 o a las cuentas representativas de los bienes no dinerarios aportados.
- b) Se cargará:
 - b₁) Generalmente, con abono a la cuenta 121.

- b₂) Por la disposición que de la aportación pueda realizarse.

I 19. Diferencias por ajuste del capital a euros

Diferencias originadas como consecuencia de la conversión a euros de la cifra de capital de acuerdo con el contenido de la Ley 46/1998, de 17 de diciembre, sobre Introducción del Euro.

12. RESULTADOS PENDIENTES DE APLICACIÓN

120. Remanente

121. Resultados negativos de ejercicios anteriores

129. Resultado del ejercicio

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el patrimonio neto del balance, formando parte de los fondos propios, con signo positivo o negativo, según corresponda.

120. Remanente

Beneficios no repartidos ni aplicados específicamente a ninguna otra cuenta, tras la aprobación de las cuentas anuales y de la distribución de resultados.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará con cargo a la cuenta 129.
- b) Se cargará:
 - b₁) Por su aplicación o disposición, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
 - b₂) Por su traspaso, con abono, a cuentas del subgrupo 11.

121. Resultados negativos de ejercicios anteriores

Resultados negativos de ejercicios anteriores.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará con abono a la cuenta 129.
- b) Se abonará con cargo a la cuenta o cuentas con las que se cancele su saldo.

La empresa desarrollará en cuentas de cuatro cifras el resultado negativo de cada ejercicio.

129. Resultado del ejercicio

Resultado, positivo o negativo, del último ejercicio cerrado, pendiente de aplicación.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

- a₁) Para determinar el resultado del ejercicio, con cargo a las cuentas de los grupos 6 y 7 que presenten al final del ejercicio saldo acreedor.
- a₂) Por el traspaso del resultado negativo, con cargo a la cuenta 121.

b) Se cargará:

- b₁) Para determinar el resultado del ejercicio, con abono a las cuentas de los grupos 6 y 7 que presenten al final del ejercicio saldo deudor.
- b₂) Cuando se aplique el resultado positivo conforme al acuerdo de distribución del resultado, con abono a las cuentas que correspondan.

13. SUBVENCIONES, DONACIONES, LEGADOS Y OTROS AJUSTES EN PATRIMONIO NETO

130. Subvenciones oficiales de capital

131. Donaciones y legados de capital

132. Otras subvenciones, donaciones y legados

137. Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios

1370. Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios

1371. Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios

Subvenciones donaciones y legados, no reintegrables, otorgados por terceros distintos a los socios o propietarios, recibidos por la empresa y contabilizados directamente en el patrimonio neto, hasta que de conformidad con lo previsto en las normas de registro y valoración, se produzca su transferencia o imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el patrimonio neto.

130. Subvenciones oficiales de capital

Las concedidas por las Administraciones Públicas, tanto nacionales como internacionales, para el establecimiento o estructura fija de la empresa (activos

no corrientes) cuando no sean reintegrables, de acuerdo con los criterios establecidos en las normas de registro y valoración.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará:
 - a₁) Por la subvención concedida a la empresa con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 47 ó 57.
 - a₂) Por las deudas a largo plazo que se transforman en subvenciones, con cargo a la cuenta 172.
 - a₃) Por el gasto por impuesto diferido vinculado a la subvención imputada a la cuenta de pérdidas y ganancias, con cargo a la cuenta 479.
- b) Se cargará:
 - b₁) Al cierre del ejercicio, por la parte de la subvención imputada a la cuenta de pérdidas y ganancias, con abono a la cuenta 746.
 - b₂) Por la cuota a ingresar por impuesto sobre beneficios vinculado a la subvención registrada directamente en el patrimonio neto, con abono a la cuenta 4752.
 - b₃) Por el gasto por impuesto diferido asociado a la subvención registrada directamente en el patrimonio neto, con abono a la cuenta 479.

131. Donaciones y legados de capital

Las donaciones y legados concedidos por empresas o particulares, para el establecimiento o estructura fija de la empresa (activos no corrientes) cuando no sean reintegrables, de acuerdo con los criterios establecidos en las normas de registro y valoración.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 130.

132. Otras subvenciones, donaciones y legados

Las subvenciones, donaciones y legados concedidos que no figuran en las cuentas anteriores, cuando no sean reintegrables, y se encuentren pendientes de imputar al resultado de acuerdo con los criterios establecidos en las normas de registro y valoración. Es el caso de las subvenciones concedidas para financiar programas que generarán gastos futuros.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 130.

137. Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios

Ventajas fiscales materializadas en diferencias permanentes y deducciones y bonificaciones que, por tener una naturaleza económica asimilable a las subvenciones, son objeto de imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias en varios ejercicios.

A estos efectos, las diferencias permanentes se materializan, con carácter general, en ingresos que no se incorporan en la determinación de la base imponible del impuesto sobre beneficios y que no revierten en períodos posteriores.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

1370. Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios

- a) Se abonará, generalmente, con cargo a la cuenta 6301, por el importe del efecto impositivo de las diferencias permanentes a imputar en varios ejercicios.
- b) Se cargará, generalmente, con abono a la cuenta 6301, por la parte correspondiente a imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias en el ejercicio, de forma correlacionada con la depreciación del activo que motive la diferencia permanente.

1371. Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 1370.

14. PROVISIONES

141. Provisión para impuestos

142. Provisión para otras responsabilidades

143. Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado

145. Provisión para actuaciones medioambientales

Obligaciones expresas o tácitas a largo plazo, claramente especificadas en cuanto a su naturaleza, pero que, en la fecha de cierre del ejercicio, son indeterminadas en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirán.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo no corriente del balance.

La parte de las provisiones cuya cancelación se prevea en el corto plazo deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe “Provisiones a corto plazo”; a estos efectos se traspasará el importe que representen las provisiones con vencimiento a corto a las cuentas de cuatro cifras correspondientes de la cuenta 529.

141. Provisión para impuestos

Importe estimado de deudas tributarias cuyo pago está indeterminado en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirá, dependiendo del cumplimiento o no de determinadas condiciones.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por la estimación del devengo anual, con cargo a las cuentas de gasto correspondientes a los distintos componentes que las integren. En particular:
 - a₁) A cuentas del subgrupo 63 por la parte de la provisión correspondiente a la cuota del ejercicio.
 - a₂) A cuentas del subgrupo 66, por los intereses de demora correspondientes al ejercicio.
 - a₃) A la cuenta 678, en su caso, por la sanción asociada.
 - a₄) A la cuenta 113 por la cuota y los intereses correspondientes a ejercicios anteriores.
- b) Se cargará:
 - b₁) Cuando se aplique la provisión, con abono a cuentas del subgrupo 47.
 - b₂) Por el exceso de provisión, con abono a la cuenta 7951.

142. Provisión para otras responsabilidades

Pasivos no financieros surgidos por obligaciones de cuantía indeterminada no incluidas en ninguna de las restantes cuentas de este subgrupo; entre otras, las procedentes de litigios en curso, indemnizaciones u obligaciones derivados de avales y otras garantías similares a cargo de la empresa.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará:

- a₁) Al nacimiento de la obligación que determina la indemnización o pago, o por cambios posteriores en su importe que supongan un incremento de la provisión, con cargo, a las cuentas del grupo 6 que correspondan.
- a₂) Por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de valores, con cargo a la cuenta 660.
- b) Se cargará:
 - b₁) A la resolución firme del litigio, o cuando se conozca el importe definitivo de la indemnización o el pago, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
 - b₂) Por el exceso de provisión, con abono a la cuenta 7952.

143. Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado

Importe estimado de los costes de desmantelamiento o retiro del inmovilizado, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta. La empresa puede incurrir en estas obligaciones en el momento de adquirir el inmovilizado o para poder utilizar el mismo durante un determinado periodo de tiempo.

Cuando se incurra en esta obligación en el momento de adquirir el inmovilizado o surja como consecuencia de utilizar el inmovilizado con propósito distinto a la producción de existencias, su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará:
 - a₁) Al nacimiento de la obligación, o por cambios posteriores en su importe que supongan un incremento de la provisión, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 21.
 - a₂) Por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de valores, con cargo a la cuenta 660.
- b) Se cargará:
 - b₁) Al cierre del ejercicio, por las disminuciones en el importe de la provisión originadas por una nueva estimación de su importe, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 21.
 - b₂) Cuando se aplique la provisión, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

Cuando se incurra en la obligación como consecuencia de haber utilizado el inmovilizado para producir existencias, su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 142.

145. Provisión para actuaciones medioambientales

Obligaciones legales, contractuales o implícitas de la empresa o compromisos adquiridos por la misma, de cuantía indeterminada, para prevenir o reparar daños sobre el medio ambiente, salvo las que tengan su origen en el desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado, que se contabilizarán según lo establecido en la cuenta 143.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará:
 - a₁) Al nacimiento de la obligación o por cambios posteriores en su importe que supongan un incremento de la provisión, con cargo a la cuenta 622 ó 623.
 - a₂) Por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de valores, con cargo a la cuenta 660.
- b) Se cargará:
 - b₁) Cuando se aplique la provisión, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
 - b₂) Por el exceso de provisión, con abono a la cuenta 7955.

15. DEUDAS A LARGO PLAZO CON CARACTERÍSTICAS ESPECIALES

150. Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros

153. Desembolsos no exigidos por acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros

1533. Desembolsos no exigidos, empresas del grupo

1534. Desembolsos no exigidos, empresas asociadas

1535. Desembolsos no exigidos, otras partes vinculadas

1536. Otros desembolsos no exigidos

154. Aportaciones no dinerarias pendientes por acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros

1543. Aportaciones no dinerarias pendientes, empresas del grupo

- 1544. Aportaciones no dinerarias pendientes, empresas asociadas
- 1545. Aportaciones no dinerarias pendientes, otras partes vinculadas
- 1546. Otras aportaciones no dinerarias pendientes

Acciones u otras participaciones en el capital de la empresa que, atendiendo a las características económicas de la emisión, deban considerarse como pasivo financiero.

La parte de las deudas a largo plazo con características especiales que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe “Deudas con características especiales a corto plazo”; a estos efectos se traspasará el importe que representen estas deudas a largo plazo con vencimiento a corto a la cuenta 502.

150. Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros

Capital social escriturado y, en su caso, prima de emisión o asunción en las sociedades que revistan forma mercantil que, atendiendo a las características de la emisión, deba contabilizarse como pasivo financiero. En particular, determinadas acciones rescatables y acciones o participaciones sin voto.

Figurarán en el pasivo no corriente del balance en el epígrafe “Deudas con características especiales a largo plazo”.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por el capital inicial y las sucesivas ampliaciones, en el momento de su inscripción en el Registro Mercantil, con cargo a la cuenta 199.
- b) Se cargará por la cancelación o reducciones del mismo y a la extinción de la sociedad, una vez transcurrido el período de liquidación.

153. Desembolsos no exigidos por acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros.

Capital social escriturado no exigido correspondiente a los instrumentos financieros cuya calificación contable sea la de pasivo financiero.

Figurarán en el pasivo no corriente de balance con signo negativo, minorando el epígrafe “Deudas con características especiales a largo plazo”.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

1533/1534/1535/1536

- a) Se cargarán por el valor nominal no desembolsado de las acciones suscritas o participaciones asumidas, con abono, generalmente, a las cuentas 195 ó 197.
- b) Se abonarán por los desembolsos exigidos, con cargo a la cuenta 5585.

154. **Aportaciones no dinerarias pendientes por acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros**

Capital social escriturado pendiente de desembolso por aportaciones no dinerarias, correspondiente a los instrumentos financieros cuya calificación contable sea la de pasivo financiero.

Figurarán en el pasivo no corriente del balance, con signo negativo, minorando el epígrafe “Deudas con características especiales a largo plazo”.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

1543/1544/1545/1546

- a) Se cargarán por el valor nominal no desembolsado de las acciones suscritas o participaciones asumidas, con abono, generalmente, a las cuentas 195 ó 197.
- b) Se abonarán cuando se realicen los desembolsos, con cargo a las cuentas representativas de los bienes no dinerarios aportados.

16. DEUDAS A LARGO PLAZO CON PARTES VINCULADAS

160. **Deudas a largo plazo con entidades de crédito vinculadas**

- 1603. Deudas a largo plazo con entidades de crédito, empresas del grupo
- 1604. Deudas a largo plazo con entidades de crédito, empresas asociadas
- 1605. Deudas a largo plazo con otras entidades de crédito vinculadas

161. **Proveedores de inmovilizado a largo plazo, partes vinculadas**

- 1613. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, empresas del grupo
- 1614. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, empresas asociadas
- 1615. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, otras partes vinculadas

162. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, partes vinculadas

1623. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, empresas del grupo

1624. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, empresas asociadas

1625. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, otras partes vinculadas

163. Otras deudas a largo plazo con partes vinculadas

1633. Otras deudas a largo plazo, empresas del grupo

1634. Otras deudas a largo plazo, empresas asociadas

1635. Otras deudas a largo plazo, con otras partes vinculadas

Deudas cuyo vencimiento vaya a producirse en un plazo superior a un año, contraídas con empresas del grupo, multigrupo, asociadas y otras partes vinculadas, incluidos los intereses devengados con vencimiento superior a un año. En este subgrupo se recogerán en las cuentas de tres o más cifras que se desarrollen las deudas que por su naturaleza debieran figurar en los subgrupos 17 ó 18.

En caso de que las deudas devenguen intereses explícitos con vencimiento superior a un año, se crearán las cuentas necesarias para identificarlos, debiendo figurar en el balance en la misma partida en la que se incluya el pasivo que los genera.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo no corriente del balance.

La parte de las deudas a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe “Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo”; a estos efectos se traspasará el importe que representen las deudas a largo plazo con vencimiento a corto a las cuentas correspondientes del subgrupo 51.

160. Deudas a largo plazo con entidades de crédito vinculadas

Las contraídas con entidades de crédito vinculadas por préstamos recibidos y otros débitos, con vencimiento superior a un año.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

1603/1604/1605

- a) Se abonarán:
 - a₁) A la formalización de la deuda o préstamo, por el importe recibido, minorado, en su caso, en los costes de la transacción, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
 - a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.
- b) Se cargarán por el reintegro anticipado, total o parcial, con abono, a cuentas del subgrupo 57.

Se incluirá con el debido desarrollo en cuentas de cinco o más cifras, el importe de las deudas a largo plazo por efectos descontados.

161. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, partes vinculadas

Deudas con partes vinculadas en calidad de suministradores de bienes definidos en el grupo 2, incluidas las formalizadas en efectos de giro, con vencimiento superior a un año.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

1613/1614/1615

- a) Se abonarán:
 - a₁) Por la recepción a conformidad de los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.
 - a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.
- b) Se cargarán por la cancelación anticipada, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

162. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, partes vinculadas

Deudas con vencimiento superior a un año con partes vinculadas en calidad de cedentes del uso de bienes en acuerdos que deban calificarse como arrendamientos financieros en los términos recogidos en las normas de registro y valoración.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

1623/1624/1625

- a) Se abonarán:
 - a₁) Por la recepción a conformidad del derecho de uso sobre los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.
 - a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.
- b) Se cargarán por la cancelación anticipada, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

163. **Otras deudas a largo plazo con partes vinculadas**

Las contraídas con partes vinculadas por préstamos recibidos y otros débitos no incluidos en otras cuentas de este subgrupo, con vencimiento superior a un año.

1633/1634/1635

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es análogo al señalado para la cuenta 160.

17. **DEUDAS A LARGO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS, EMPRÉSTITOS Y OTROS CONCEPTOS**

170. **Deudas a largo plazo con entidades de crédito**

171. **Deudas a largo plazo**

172. **Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados**

173. **Proveedores de inmovilizado a largo plazo**

174. **Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo**

175. **Efectos a pagar a largo plazo**

176. **Pasivos por derivados financieros a largo plazo**

177. **Obligaciones y bonos**

179. **Deudas representadas en otros valores negociables**

Financiación ajena a largo plazo contraída con terceros que no tengan la calificación de partes vinculadas, incluyendo los intereses devengados con ven-

cimiento superior a un año. La emisión y suscripción de los valores negociables se registrarán en la forma que las empresas tengan por conveniente mientras se encuentran los valores en período de suscripción.

En caso de que las deudas devenguen intereses explícitos con vencimiento superior a un año, se crearán las cuentas necesarias para identificarlos, debiendo figurar en el balance en la misma partida en la que se incluya el pasivo que los genera.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo no corriente del balance.

La parte de las deudas a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe “Deudas a corto plazo”; a estos efectos se traspasará el importe que representen las deudas a largo plazo con vencimiento a corto a las cuentas correspondientes de los subgrupos 50 y 52.

170. Deudas a largo plazo con entidades de crédito

Las contraídas con entidades de crédito por préstamos recibidos y otros débitos, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará:
 - a₁) A la formalización de la deuda o préstamo, por el importe recibido, minorado, en su caso, en los costes de la transacción, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
 - a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.
- b) Se cargará por el reintegro anticipado, total o parcial, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

Se incluirá, con el debido desarrollo en cuentas de cuatro o más cifras, el importe de las deudas por efectos descontados.

171. Deudas a largo plazo

Las contraídas con terceros por préstamos recibidos y otros débitos no incluidos en otras cuentas de este subgrupo, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará:
 - a₁) A la formalización de la deuda o préstamo, por el importe recibido, minorado, en su caso, en los costes de la transacción, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
 - a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.
- b) Se cargará:
 - b₁) Por la aceptación de efectos a pagar, con abono a la cuenta 175.
 - b₂) Por la cancelación anticipada, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

172. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados

Cantidades concedidas por las Administraciones Públicas, tanto nacionales como internacionales, empresas o particulares con carácter de subvención, donación o legado reintegrable, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por las cantidades concedidas a la empresa con cargo, generalmente, a cuentas de los subgrupos 47 ó 57.
- b) Se cargará:
 - b₁) Por cualquier circunstancia que determine la reducción total o parcial de las mis-mas, con arreglo a los términos de su concesión, con abono, generalmente, a la cuenta 4758.
 - b₂) Si pierde su carácter de reintegrable, con abono de su saldo a las cuentas 130, 131 ó 132 o a cuentas del subgrupo 74.

173. Proveedores de inmovilizado a largo plazo

Deudas con suministradores de bienes definidos en el grupo 2, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará:

- a₁) Por la recepción a conformidad de los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.
- a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.
- b) Se cargará:
 - b₁) Por la aceptación de efectos a pagar, con abono a la cuenta 175.
 - b₂) Por la cancelación anticipada, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

174. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo

Deudas con vencimiento superior a un año con otras entidades en calidad de cedentes del uso de bienes, en acuerdos que deban calificarse como arrendamientos financieros en los términos recogidos en las normas de registro y valoración.

- a) Se abonará:
 - a₁) Por la recepción a conformidad del derecho de uso sobre los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.
 - a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.
- b) Se cargará por la cancelación anticipada, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

175. Efectos a pagar a largo plazo

Deudas contraídas por préstamos recibidos y otros débitos con vencimiento superior a un año, instrumentadas mediante efectos de giro, incluidas aquellas que tengan su origen en suministros de bienes de inmovilizado.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará:
 - a₁) Cuando la empresa acepte los efectos, con cargo, generalmente, a cuentas de este subgrupo.
 - a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

- b) Se cargará por el pago anticipado de los efectos, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

176. Pasivos por derivados financieros a largo plazo

Importe correspondiente a las operaciones con derivados financieros clasificados en la cartera de negociación de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, con valoración desfavorable para la empresa, cuyo plazo de liquidación sea superior a un año.

En particular, se recogerán en esta cuenta las primas cobradas en operaciones con opciones, así como, con carácter general, las variaciones en el valor razonable de los pasivos por derivados financieros con los que opere la empresa: opciones, futuros, permutas financieras, compraventa a plazo de moneda extranjera, etc.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará:
 - a₁) Por el importe recibido en el momento de la contratación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
 - a₂) Por las pérdidas que se generen en el ejercicio, con cargo a la cuenta 663.
- b) Se cargará:
 - b₁) Por las ganancias que se generen en el ejercicio hasta el límite del importe por el que figurara registrado el derivado en el pasivo en el ejercicio anterior, con abono a la cuenta 763.
 - b₂) Por las cantidades satisfechas en el momento de la liquidación, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

177. Obligaciones y bonos

Obligaciones y bonos en circulación no convertibles en acciones.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará:
 - a₁) En el momento de la emisión, por el importe recibido, minorado, en su caso, en los costes de la transacción, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

- a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 661.
- b) Se cargará por el importe a reembolsar de los valores a la amortización anticipada, total o parcial, de los mismos, con abono, generalmente, a la cuenta 509 y, en su caso, a la cuenta 775.

179. Deudas representadas en otros valores negociables

Otros pasivos financieros representados en valores negociables, ofrecidos al ahorro público, distintos de los anteriores.

Su contenido y movimiento es análogo al señalado para la cuenta 177.

18. PASIVOS POR FIANZAS, GARANTÍAS Y OTROS CONCEPTOS A LARGO PLAZO

180. Fianzas recibidas a largo plazo

181. Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo

185. Depósitos recibidos a largo plazo

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo no corriente del balance.

La parte de fianzas, anticipos y depósitos recibidos a largo plazo cuyo vencimiento o extinción se espere a corto plazo deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe “Deudas a corto plazo” o “Periodificaciones a corto plazo”, según corresponda; a estos efectos se traspasará el importe que representen las fianzas, anticipos y depósitos recibidos a largo plazo con vencimiento a corto a las cuentas correspondientes del subgrupo 48 ó 56.

180. Fianzas recibidas a largo plazo

Efectivo recibido como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo superior a un año.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará:
 - a₁) A la constitución, por el valor razonable del pasivo financiero, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

- a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la fianza, con cargo, generalmente a la cuenta 662.
- b) Se cargará:
 - b₁) A la cancelación anticipada, con abono a cuentas del subgrupo 57.
 - b₂) Por incumplimiento de la obligación afianzada que determine pérdidas en la fianza, con abono a la cuenta 759.

181. Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo

Importe recibido “a cuenta” de futuras ventas o prestaciones de servicios.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará:
 - a₁) Por el importe recibido con cargo a cuentas del subgrupo 57.
 - a₂) Por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de su valor, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.
- b) Se cargará cuando se devengue el ingreso, con abono a cuentas del subgrupo 70.

185. Depósitos recibidos a largo plazo

Efectivo recibido en concepto de depósito irregular, a plazo superior a un año.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará:
 - a₁) A la constitución, por el valor razonable del pasivo financiero, con cargo a cuentas del subgrupo 57.
 - a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del depósito, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.
- b) Se cargará a la cancelación anticipada, con abono a cuentas del subgrupo 57.

19. SITUACIONES TRANSITORIAS DE FINANCIACIÓN

190. Acciones o participaciones emitidas

192. Suscriptores de acciones

194. Capital emitido pendiente de inscripción

195. Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros

197. Suscriptores de acciones consideradas como pasivos financieros

199. Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros pendientes de inscripción

190. Acciones o participaciones emitidas

Capital social y, en su caso, prima de emisión o asunción de acciones o participaciones con naturaleza de patrimonio neto emitidas y pendientes de suscripción.

Figurará en el pasivo corriente del balance, con signo negativo, dentro del epígrafe “Deudas a corto plazo”.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por el valor nominal y, en su caso, la prima de emisión o asunción de las acciones o participaciones emitidas y pendientes de suscripción, con abono a la cuenta 194.
- b) Se abonará a medida que se suscriban o asuman las acciones o participaciones:
 - b₁) En los supuestos de fundación simultánea, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, o a las cuentas 1034 y 1044.
 - b₂) En los supuestos de fundación sucesiva, con cargo a la cuenta 192.
 - b₃) En los supuestos en que no se suscriban acciones o participaciones emitidas, con cargo a la cuenta 194.

192. Suscriptores de acciones

Derecho de la sociedad a exigir de los suscriptores el importe de las acciones suscritas, que tengan naturaleza de patrimonio neto.

Figurará en el pasivo corriente del balance, con signo negativo, dentro del epígrafe “Deudas a corto plazo”.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por el valor nominal y, en su caso, la prima de emisión de las acciones suscritas, con abono a la cuenta 190.
- b) Se abonará cuando se dé conformidad a la suscripción de las acciones, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, o a las cuentas 1034 y 1044.

194. Capital emitido pendiente de inscripción

Capital social y, en su caso, prima de emisión o asunción de acciones o participaciones con naturaleza de patrimonio neto emitidas y pendientes de inscripción en el Registro Mercantil.

Figurará en el pasivo corriente del balance si en la fecha de formulación de las cuentas anuales no se hubiera producido la inscripción en el Registro Mercantil.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por el valor nominal y, en su caso, la prima de emisión o asunción de las acciones o participaciones emitidas y pendientes de inscripción, con cargo, a la cuenta 190.
- b) Se cargará;
 - b₁) En el momento de la inscripción del capital en el Registro Mercantil, con abono a las cuentas 100 y 110.
 - b₂) En los supuestos en que no se suscriban acciones o participaciones emitidas, con abono a la cuenta 190.

195. Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros

Capital social y, en su caso, prima de emisión o asunción de acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivo financiero y pendientes de suscripción.

Figurará en el pasivo corriente del balance, con signo negativo, dentro del epígrafe “Deudas a corto plazo con características especiales”.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por el valor nominal y, en su caso, la prima de emisión o asunción de las acciones o participaciones emitidas y pendientes de suscripción, con abono a la cuenta 199.

- b) Se abonará a medida que se suscriban o asuman las acciones o participaciones:
 - b₁) En los supuestos de fundación simultánea, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 o a las cuentas 153 y 154.
 - b₂) En los supuestos de fundación sucesiva, con cargo a la cuenta 197.
 - b₃) En los supuestos en que no se suscriban acciones o participaciones emitidas, con cargo a la cuenta 199.

197. Suscriptores de acciones consideradas como pasivos financieros

Derecho de la sociedad a exigir a los suscriptores el importe de las acciones suscritas consideradas como pasivo financiero.

Figurará en el pasivo corriente del balance, con signo negativo, dentro del epígrafe “Deudas a corto plazo con características especiales”.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por el valor nominal y, en su caso, la prima de emisión de las acciones suscritas, con abono a la cuenta 195.
- b) Se abonará cuando se dé conformidad a la suscripción de las acciones, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, o a las cuentas 153 y 154.

199. Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros pendientes de inscripción

Capital social y, en su caso, prima de emisión o asunción de acciones o participaciones consideradas como pasivo financiero emitidas y pendientes de inscripción en el Registro Mercantil.

Figurará en el pasivo corriente del balance, dentro del epígrafe “Deudas a corto plazo con características especiales”.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por el valor nominal y, en su caso, la prima de emisión o asunción de las acciones o participaciones emitidas y pendientes de inscripción, con cargo, a la cuenta 195.
- b) Se cargará:
 - b₁) En el momento de la inscripción del capital en el Registro Mercantil, con abono, a las cuentas 150 y 502.

- b₂) En los supuestos en que no se suscriban acciones o participaciones emitidas, con abono a la cuenta 195.

GRUPO 2

ACTIVO NO CORRIENTE

Comprende los activos destinados a servir de forma duradera en las actividades de la empresa, incluidas las inversiones financieras cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera habrá de producirse en un plazo superior a un año.

En particular, se aplicarán las siguientes reglas:

a) De acuerdo con lo dispuesto en las normas de elaboración de las cuentas anuales, en este grupo no se pueden incluir los activos financieros a largo plazo que se tengan que clasificar en el momento de su reconocimiento inicial en la categoría de “Activos financieros mantenidos para negociar” por cumplir lo requisitos establecidos en las normas de registro y valoración, salvo los derivados financieros de negociación cuyo plazo de liquidación sea superior a un año.

b) Si se adquieren activos financieros híbridos, se incluirán en la cuenta que corresponda a la naturaleza del contrato principal, para lo que se crearán con el debido desglose, cuentas de cuatro o más cifras que identifiquen que se trata de un activo financiero híbrido a largo plazo. Las cuentas que recojan estos activos, se cargarán o abonarán, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 763 y 663.

c) La diferencia entre el valor por el que se reconocen inicialmente los activos financieros y su valor de reembolso, se registrará como un cargo (o, cuando proceda, como un abono) en la cuenta donde esté registrado el activo financiero con abono (o cargo) a la cuenta del subgrupo 76 que corresponda según la naturaleza del instrumento.

20. INMOVILIZACIONES INTANGIBLES

200. Investigación

201. Desarrollo

202. Concesiones administrativas

203. Propiedad industrial

205. Derechos de traspaso

206. Aplicaciones informáticas

209. Anticipos para inmobilizaciones intangibles

Las inmobilizaciones intangibles son activos no monetarios sin apariencia física susceptibles de valoración económica, así como los anticipos a cuenta entregados a proveedores de estos inmobilizados.

Además de los elementos intangibles mencionados, existen otros elementos de esta naturaleza que serán reconocidos como tales en balance, siempre y cuando cumplan las condiciones señaladas en el Marco Conceptual de la Contabilidad, así como los requisitos especificados en las normas de registro y valoración. Entre otros, los siguientes: derechos comerciales, propiedad intelectual o licencias. Para su registro se abrirá una cuenta en este subgrupo cuyo movimiento será similar al descrito a continuación para las restantes cuentas del inmobilizado intangible.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance.

200. Investigación

Es la indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y superior comprensión de los existentes en los terrenos científico o técnico.

Contiene los gastos de investigación activados por la empresa, de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración de este texto.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por el importe de los gastos que deban figurar en esta cuenta, con abono a la cuenta 730.
- b) Se abonará por la baja del activo, en su caso, con cargo a la cuenta 670.

Cuando se trate de investigación por encargo a otras empresas o a Universidades u otras Instituciones dedicadas a la investigación científica o tecnológica, el movimiento de la cuenta 200, es también el que se ha indicado.

201. **Desarrollo**

Es la aplicación concreta de los logros obtenidos de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, a un plan o diseño en particular para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, hasta que se inicia la producción comercial.

Contiene los gastos de desarrollo activados por la empresa de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración de este texto.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por el importe de los gastos que deban figurar en esta cuenta, con abono a la cuenta 730.
- b) Se abonará:
 - b₁) Por la baja del activo, en su caso, con cargo a la cuenta 670.
 - b₂) Por los resultados positivos y, en su caso, inscritos en el correspondiente Registro Público, con cargo a la cuenta 203 ó 206, según proceda.

Cuando se trate de desarrollo por encargo a otras empresas o a Universidades u otras Instituciones dedicadas a la investigación científica o tecnológica, el movimiento de la cuenta 201, es también el que se ha indicado.

202. **Concesiones administrativas**

Gastos efectuados para la obtención de derechos de investigación o de explotación otorgados por el Estado u otras Administraciones Públicas, o el precio de adquisición de aquellas concesiones susceptibles de transmisión.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por los gastos originados para obtener la concesión, o por el precio de adquisición, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
- b) Se abonará por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 670.

203. **Propiedad industrial**

Importe satisfecho por la propiedad o por el derecho al uso o a la concesión del uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial, en los casos en que, por las estipulaciones del contrato, deban inventariarse por la empresa adquirente. Este concepto incluye, entre otras, las patentes de invención, los certificados de protección de modelos de utilidad pública y las patentes de introducción.

Esta cuenta comprenderá también los gastos realizados en desarrollo cuando los resultados de los respectivos proyectos emprendidos por la empresa fuesen positivos y, cumpliendo los necesarios requisitos legales, se inscriban en el correspondiente Registro.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará:
 - a₁) Por la adquisición a otras empresas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
 - a₂) Por ser positivos e inscritos en el correspondiente Registro Público, los resultados de desarrollo, con abono a la cuenta 201.
 - a₃) Por los desembolsos exigidos para la inscripción en el correspondiente Registro, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
- b) Se abonará por las enajenaciones y en general por la baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 670.

205. **Derechos de traspaso**

Importe satisfecho por los derechos de arrendamiento de locales, en los que el adquirente y nuevo arrendatario, se subroga en los derechos y obligaciones del transmitente y antiguo arrendatario derivados de un contrato anterior.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por el importe de su adquisición, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
- b) Se abonará por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 670.

206. **Aplicaciones informáticas**

Importe satisfecho por la propiedad o por el derecho al uso de programas informáticos tanto adquiridos a terceros como elaborados por la propia empresa. También incluye los gastos de desarrollo de las páginas web, siempre que su utilización esté prevista durante varios ejercicios.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará:
 - a₁) Por la adquisición a otras empresas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
 - a₂) Por la elaboración propia, con abono a la cuenta 730 y, en su caso, a la cuenta 201.
- b) Se abonará por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 670.

209. **Anticipos para inmobilizaciones intangibles**

Entregas a proveedores y otros suministradores de elementos de inmobilizado intangible, normalmente en efectivo, en concepto de “a cuenta” de suministros o de trabajos futuros.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por las entregas de efectivo a los proveedores, con abono a cuentas del subgrupo 57.
- b) Se abonará por las correspondientes entregas a conformidad, con cargo, generalmente, a cuentas de este subgrupo.

21. INMOVILIZACIONES MATERIALES

210. **Terrenos y bienes naturales**

211. **Construcciones**

212. **Instalaciones técnicas**

213. **Maquinaria**

214. **Utillaje**

215. **Otras instalaciones**

216. **Mobiliario**

217. Equipos para procesos de información

218. Elementos de transporte

219. Otro inmovilizado material

Elementos del activo tangibles representados por bienes, muebles o inmuebles, excepto los que deban ser clasificados en otros subgrupos, en particular en el subgrupo 22.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargarán por el precio de adquisición o coste de producción o por su cambio de uso, con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 22 ó 57, a la cuenta 731 o, en su caso, a cuentas del subgrupo 23.
- b) Se abonarán por las enajenaciones, por su cambio de uso y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas de los subgrupos 22 ó 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 671.

210. Terrenos y bienes naturales

Solares de naturaleza urbana, fincas rústicas, otros terrenos no urbanos, minas y canteras.

211. Construcciones

Edificaciones en general cualquiera que sea su destino dentro de la actividad productiva de la empresa.

212. Instalaciones técnicas

Unidades complejas de uso especializado en el proceso productivo, que comprenden: edificaciones, maquinaria, material, piezas o elementos, incluidos los sistemas informáticos que, aun siendo separables por naturaleza, están ligados de forma definitiva para su funcionamiento y sometidos al mismo ritmo de amortización; se incluirán asimismo, los repuestos o recambios válidos exclusivamente para este tipo de instalaciones.

213. Maquinaria

Conjunto de máquinas o bienes de equipo mediante las cuales se realiza la extracción o elaboración de los productos.

En esta cuenta figurarán todos aquellos elementos de transporte interno que se destinen al traslado de personal, animales, materiales y mercaderías dentro de factorías, talleres, etc. sin salir al exterior.

214. Utilaje

Conjunto de utensilios o herramientas que se pueden utilizar autónomamente o conjuntamente con la maquinaria, incluidos los moldes y plantillas.

La regularización anual (por recuento físico) a la que se refieren las normas de registro y valoración exigirá el abono de esta cuenta, con cargo a la cuenta 659.

215. Otras instalaciones

Conjunto de elementos ligados de forma definitiva, para su funcionamiento y sometidos al mismo ritmo de amortización, distintos de los señalados en la cuenta 212; incluirá asimismo, los repuestos o recambios cuya validez es exclusiva para este tipo de instalaciones.

216. Mobiliario

Mobiliario, material y equipos de oficina, con excepción de los que deban figurar en la cuenta 217.

217. Equipos para procesos de información

Ordenadores y demás conjuntos electrónicos.

218. Elementos de transporte

Vehículos de todas clases utilizables para el transporte terrestre, marítimo o aéreo de personas, animales, materiales o mercaderías, excepto los que se deban registrar en la cuenta 213.

219. Otro inmovilizado material

Cualesquiera otras inmovilizaciones materiales no incluidas en las demás cuentas del subgrupo 21. Se incluirán en esta cuenta los envases y embalajes que por sus características deban considerarse como inmovilizado y los repuestos para inmovilizado cuyo ciclo de almacenamiento sea superior a un año.

22. INVERSIONES INMOBILIARIAS

220. **Inversiones en terrenos y bienes naturales**

221. **Inversiones en construcciones**

Activos no corrientes que sean inmuebles y que se posean para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para:

- Su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o
- Su venta en el curso ordinario de las operaciones.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargarán por el precio de adquisición o coste de producción o por su cambio de uso, con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 21 ó 57 ó a la cuenta 732.
- b) Se abonarán por las enajenaciones, por su cambio de uso y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas de los subgrupos 21 ó 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 672.

23. INMOVILIZACIONES MATERIALES EN CURSO

230. **Adaptación de terrenos y bienes naturales**

231. **Construcciones en curso**

232. **Instalaciones técnicas en montaje**

233. **Maquinaria en montaje**

237. **Equipos para procesos de información en montaje**

239. **Anticipos para inmovilizaciones materiales**

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance.

230/237

Trabajos de adaptación, construcción o montaje al cierre del ejercicio realizados con anterioridad a la puesta en condiciones de funcionamiento de los distintos elementos del inmovilizado material, incluidos los realizados en inmuebles.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargarán:
 - a₁) Por la recepción de obras y trabajos que corresponden a las inmovilizaciones en curso.
 - a₂) Por las obras y trabajos que la empresa lleve a cabo para sí misma, con abono a la cuenta 733.
- b) Se abonarán una vez terminadas dichas obras y trabajos, con cargo a cuentas del subgrupo 21.

239. Anticipos para inmovilizaciones materiales

Entregas a proveedores y otros suministradores de elementos de inmovilizado material, normalmente en efectivo, en concepto de “a cuenta” de suministros o de trabajos futuros.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por las entregas de efectivo a los proveedores, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
- b) Se abonará por las correspondientes entregas a conformidad, con cargo, generalmente, a las cuentas de este subgrupo y del subgrupo 21.

24. INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO EN PARTES VINCULADAS

240. Participaciones a largo plazo en partes vinculadas

- 2403. Participaciones a largo plazo en empresas del grupo
- 2404. Participaciones a largo plazo en empresas asociadas
- 2405. Participaciones a largo plazo en otras partes vinculadas

241. Valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas

- 2413. Valores representativos de deuda a largo plazo de empresas del grupo
- 2414. Valores representativos de deuda a largo plazo de empresas asociadas
- 2415. Valores representativos de deuda a largo plazo de otras partes vinculadas

242. Créditos a largo plazo a partes vinculadas

- 2423. Créditos a largo plazo a empresas del grupo

- 2424. Créditos a largo plazo a empresas asociadas
- 2425. Créditos a largo plazo a otras partes vinculadas
- 249. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en partes vinculadas**
 - 2493. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en empresas del grupo
 - 2494. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en empresas asociadas
 - 2495. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en otras partes vinculadas

Inversiones financieras a largo plazo en empresas del grupo, multigrupo, asociadas y otras partes vinculadas, cualquiera que sea su forma de instrumentación, incluidos los intereses devengados, con vencimiento superior a un año o sin vencimiento (como los instrumentos de patrimonio), cuando la empresa no tenga la intención de venderlos en el corto plazo. También se incluirán en este subgrupo las fianzas y depósitos a largo plazo constituidos y demás tipos de activos financieros e inversiones a largo plazo con estas personas o entidades. Estas inversiones se recogerán en las cuentas de tres o más cifras que se desarrollen.

En caso de que los valores representativos de deuda o los créditos devenguen intereses explícitos con vencimiento superior a un año, se crearán las cuentas necesarias para identificarlos, debiendo figurar en el balance en la misma partida en la que se incluya el activo que los genera.

La parte de las inversiones a largo plazo, con personas o entidades vinculadas, que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el activo corriente del balance, en el epígrafe “Inversiones en empresas del grupo y asociadas a corto plazo”; a estos efectos se traspasará el importe que represente la inversión a largo plazo con vencimiento a corto plazo, incluidos en su caso los intereses devengados, a las cuentas correspondientes del subgrupo 53.

240. Participaciones a largo plazo en partes vinculadas

Inversiones a largo plazo en derechos sobre el patrimonio neto -con o sin cotización en un mercado regulado- de partes vinculadas, generalmente, acciones emitidas por una sociedad anónima o participaciones en sociedades de responsabilidad limitada.

Figurará en el activo no corriente del balance.

2403/2404/2405

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

- a) Se cargarán a la suscripción o compra, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 249.
- b) Se abonarán por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, si existen desembolsos pendientes a la cuenta 249 o, en su caso, a la cuenta 539 y en caso de pérdidas a la cuenta 673.

241. **Valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas**

Inversiones a largo plazo en obligaciones, bonos u otros valores representativos de deuda, incluidos aquéllos que fijan su rendimiento en función de índices o sistemas análogos, emitidos por partes vinculadas, con vencimiento superior a un año.

Figurará en el activo no corriente del balance.

2413/2414/2415

Con carácter general, el movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

- a) Se cargarán:
 - a₁) A la suscripción o compra, por el precio de adquisición, excluidos los intereses explícitos devengados y no vencidos, con abono, a cuentas del subgrupo 57.
 - a₂) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del valor, con abono, generalmente, a la cuenta 761.
- b) Se abonarán por las enajenaciones, amortizaciones anticipadas o baja del activo de los valores, con cargo, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

242. **Créditos a largo plazo a partes vinculadas**

Inversiones a largo plazo en préstamos y otros créditos no comerciales, incluidos los derivados de enajenaciones de inmovilizado, los originados por operaciones de arrendamiento financiero y las imposiciones a largo plazo, estén o

no formalizados mediante efectos de giro, concedidos a partes vinculadas, con vencimiento superior a un año. Los diferentes créditos mencionados figurarán en cuentas de cinco cifras.

Figurará en el activo no corriente del balance.

2423/2424/2425

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

- a) Se cargarán:
 - a₁) A la formalización del crédito, por el importe de éste, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
 - a₂) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del crédito, con abono, generalmente, a la cuenta 762.
- b) Se abonarán por el reintegro anticipado, total o parcial o baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

249. **Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en partes vinculadas**

Desembolsos pendientes, no exigidos, sobre instrumentos de patrimonio en partes vinculadas.

Figurará en el activo no corriente del balance, minorando la partida en la que se contabilicen las correspondientes participaciones.

2493/2494/2495

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

- a) Se abonarán a la adquisición o suscripción de los instrumentos de patrimonio, por el importe pendiente de desembolsar, con cargo a la cuenta 240.
- b) Se cargarán por los desembolsos que se vayan exigiendo, con abono a la cuenta 556 o a la cuenta 240 por los saldos pendientes cuando se enajenen instrumentos de patrimonio no desembolsados totalmente.

25. **OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO**

250. **Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio**

- 251. **Valores representativos de deuda a largo plazo**
- 252. **Créditos a largo plazo**
- 253. **Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado**
- 254. **Créditos a largo plazo al personal**
- 255. **Activos por derivados financieros a largo plazo**
- 258. **Imposiciones a largo plazo**
- 259. **Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo**

Inversiones financieras a largo plazo no relacionadas con partes vinculadas, cualquiera que sea su forma de instrumentación, incluidos los intereses devengados, con vencimiento superior a un año o sin vencimiento (como los instrumentos de patrimonio), cuando la empresa no tenga la intención de venderlos en el corto plazo.

En caso de que los valores representativos de deuda o los créditos devenguen intereses explícitos con vencimiento superior a un año, se crearán las cuentas necesarias para identificarlos, debiendo figurar en el balance en la misma partida en la que se incluya el activo que los genera.

La parte de las inversiones a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el activo corriente del balance, en el epígrafe “Inversiones financieras a corto plazo”; a estos efectos se traspasará el importe que represente la inversión a largo plazo con vencimiento a corto, incluidos en su caso los intereses devengados, a las cuentas correspondientes del subgrupo 54.

250. Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio

Inversiones a largo plazo en derechos sobre el patrimonio neto -acciones con o sin cotización en un mercado regulado u otros valores, tales como, participaciones en instituciones de inversión colectiva, o participaciones en sociedades de responsabilidad limitada - de entidades que no tengan la consideración de partes vinculadas.

Figurará en el activo no corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará a la suscripción o compra, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 259.

- b) Se abonará por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, si existen desembolsos pendientes a la cuenta 259 o, en su caso, a la cuenta 549 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

251. Valores representativos de deuda a largo plazo

Inversiones a largo plazo en obligaciones, bonos u otros valores representativos de deuda, incluidos aquellos que fijan su rendimiento en función de índices o sistemas análogos.

Cuando los valores suscritos o adquiridos hayan sido emitidos por partes vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 241.

Figurará en el activo no corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará:
 - a₁) A la suscripción o compra, por el precio de adquisición, excluidos los intereses explícitos devengados y no vencidos, con abono, a cuentas del subgrupo 57.
 - b₂) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del valor, con abono, generalmente, a la cuenta 761.
- b) Se abonará por las enajenaciones, amortizaciones anticipadas o baja del activo de los valores, con cargo, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

252. Créditos a largo plazo

Los préstamos y otros créditos no comerciales concedidos a terceros, incluidos los formalizados mediante efectos de giro, con vencimiento superior a un año.

Cuando los créditos hayan sido concertados con partes vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 242.

Figurará en el activo no corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará:

- a₁) A la formalización del crédito, por el importe de éste, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
- a₂) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del crédito, con abono, generalmente, a la cuenta 762.
- b) Se abonará por el reintegro anticipado, total o parcial o baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

253. Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado

Créditos a terceros cuyo vencimiento sea superior a un año, con origen en operaciones de enajenación de inmovilizado.

Cuando los créditos por enajenación de inmovilizado hayan sido concertados con partes vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 242.

Figurará en el activo no corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará:
 - a₁) Por el importe de dichos créditos, excluidos los intereses que en su caso se hubieran acordado, con abono a cuentas del grupo 2.
 - a₂) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del crédito, con abono, generalmente, a la cuenta 762.
- b) Se abonará a la cancelación anticipada, total o parcial o baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

254. Créditos a largo plazo al personal

Créditos concedidos al personal de la empresa, que no tenga la calificación de parte vinculada, cuyo vencimiento sea superior a un año.

Figurará en el activo no corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 252.

255. Activos por derivados financieros a largo plazo

Importe correspondiente a las operaciones con derivados financieros clasificados en la cartera de negociación de acuerdo con lo dispuesto en las normas

de registro y valoración, con valoración favorable para la empresa, cuyo plazo de liquidación sea superior a un año.

En particular, se recogerán en esta cuenta las primas pagadas en operaciones con opciones, así como, con carácter general, las variaciones en el valor razonable de los activos por derivados financieros con los que opere la empresa: opciones, futuros, permutas financieras, compraventa a plazo de moneda extranjera, etc.

Figurará en el activo no corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

- a₁) Por las cantidades satisfechas en el momento de la contratación, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
- a₂) Por las ganancias que se generen en el ejercicio, con abono a la cuenta 763.

b) Se abonará:

- b₁) Por las pérdidas que se generen en el ejercicio hasta el límite del importe por el que figurara registrado el derivado en el activo en el ejercicio anterior, con cargo a la cuenta 663.
- b₂) Por el importe recibido en el momento de la liquidación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

258. Imposiciones a largo plazo

Saldos favorables en Bancos e Instituciones de Crédito formalizados por medio de “cuenta de plazo” o similares, con vencimiento superior a un año y de acuerdo con las condiciones que rigen para el sistema financiero.

Cuando las imposiciones a plazo hayan sido concertadas con entidades de crédito vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 242.

Figurará en el activo no corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará a la formalización, por el importe entregado.
- b) Se abonará a la recuperación o traspaso anticipado de los fondos.

259. Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo

Desembolsos pendientes, no exigidos, sobre instrumentos de patrimonio de entidades que no tengan la consideración de partes vinculadas.

Figurará en el activo no corriente del balance, minorando la partida en la que se contabilicen las correspondientes participaciones.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará a la adquisición o suscripción de los instrumentos de patrimonio, por el importe pendiente de desembolsar, con cargo a la cuenta 250.
- b) Se cargará por los desembolsos que se vayan exigiendo, con abono a la cuenta 556 o a la cuenta 250 por los saldos pendientes cuando se enajenen instrumentos de patrimonio no desembolsados totalmente.

26. FIANZAS Y DEPÓSITOS CONSTITUIDOS A LARGO PLAZO

260. Fianzas constituidas a largo plazo

265. Depósitos constituidos a largo plazo

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance.

La parte de fianzas y depósitos a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el activo corriente del balance, en el epígrafe “Inversiones financieras corto plazo”; a estos efectos se traspasará el importe que representen las fianzas y depósitos constituidos a largo plazo con vencimiento a corto a las cuentas correspondientes del subgrupo 56.

260. Fianzas constituidas a largo plazo

Efectivo entregado como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo superior a un año.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará:
 - a.) A la constitución, por el valor razonable del activo financiero, con abono a cuentas del subgrupo 57.

- a₂) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de las fianzas, con abono, generalmente, a la cuenta 762.
- b) Se abonará:
 - b₁) Por la cancelación anticipada, con cargo a cuentas del subgrupo 57.
 - b₂) Por incumplimiento de la obligación afianzada que determine pérdidas en la fianza, con cargo a la cuenta 659.

265. Depósitos constituidos a largo plazo

Efectivo entregado en concepto de depósito irregular a plazo superior a un año.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará:
 - a₁) A la constitución, por el efectivo entregado, con abono a cuentas del subgrupo 57.
 - a₂) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de los depósitos con abono, generalmente, a la cuenta 762.
- b) Se abonará a la cancelación anticipada, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

28. AMORTIZACIÓN ACUMULADA DEL INMOVILIZADO

280. Amortización acumulada del inmovilizado intangible

281. Amortización acumulada del inmovilizado material

282. Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias

Expresión contable de la distribución en el tiempo de las inversiones en inmovilizado por su utilización prevista en el proceso productivo y de las inversiones inmobiliarias.

Las amortizaciones acumuladas registradas en este subgrupo, figurarán en el activo del balance minorando la partida en la que se contabilice el correspondiente elemento patrimonial.

280. Amortización acumulada del inmovilizado intangible

Corrección de valor por la depreciación del inmovilizado intangible realizada de acuerdo con un plan sistemático.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por la dotación anual, con cargo a la cuenta 680.
- b) Se cargará cuando se enajene el inmovilizado intangible o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 20.

281. Amortización acumulada del inmovilizado material

Corrección de valor por la depreciación del inmovilizado material realizada de acuerdo con un plan sistemático.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por la dotación anual, con cargo a la cuenta 681.
- b) Se cargará cuando se enajene el inmovilizado material o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 21.

282. Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias

Corrección de valor por la depreciación de las inversiones inmobiliarias realizada de acuerdo con un plan sistemático.

Su movimiento es el siguiente

- a) Se abonará por la dotación anual, con cargo a la cuenta 682.
- b) Se cargará cuando se enajene la inversión inmobiliaria o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 22.

29. DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS NO CORRIENTES

290. Deterioro de valor del inmovilizado intangible

291. Deterioro de valor del inmovilizado material

292. Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias

293. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en partes vinculadas

2933. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en empresas del grupo

2934. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en empresas asociadas

- 2935. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en otras partes vinculadas
- 294. **Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas**
 - 2943. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de empresas del grupo
 - 2944. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de empresas asociadas
 - 2945. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de otras partes vinculadas
- 295. **Deterioro de valor de créditos a largo plazo a partes vinculadas**
 - 2953. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a empresas del grupo
 - 2954. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a empresas asociadas
 - 2955. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a otras partes vinculadas
- 296. **Deterioro de valor de participaciones en el patrimonio neto a largo plazo**
- 297. **Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo**
- 298. **Deterioro de valor de créditos a largo plazo**

Expresión contable de las correcciones de valor motivadas por pérdidas debidas a deterioros de valor de los elementos del activo no corriente.

La estimación de tales pérdidas deberá realizarse de forma sistemática en el tiempo. En el supuesto de posteriores recuperaciones de valor, en los términos establecidos en las correspondientes normas de registro y valoración, las correcciones de valor por deterioro reconocidas deberán reducirse hasta su total recuperación, cuando así proceda de acuerdo con lo dispuesto en dichas normas.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance minorando la partida en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

290/291/292. **Deterioro de valor del inmovilizado...**

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda al inmovilizado intangible, inmovilizado material e inversiones inmobiliarias.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 690, 691 ó 692.
- b) Se cargarán:
 - b₁) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 790, 791 ó 792.
 - b₂) Cuando se enajene el inmovilizado o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 20, 21 ó 22.

293. **Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en partes vinculadas**

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda a las participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

2933/2934/2935

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

- a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 696.
- b) Se cargarán:
 - b₁) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 796.
 - b₂) Cuando se enajene el inmovilizado financiero o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 24.

294. **Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas**

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda a las inversiones a largo plazo en valores representativos de deuda emitidos por personas o entidades que tengan la calificación de partes vinculadas.

2943/2944/2945

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

- a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 696.
- b) Se cargarán:
 - b₁) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 796.
 - b₂) Cuando se enajene el inmovilizado financiero o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 24.

295. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a partes vinculadas

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor correspondientes a créditos a largo plazo, concedidos a partes vinculadas.

2953/2954/2955

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

- a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 697.
- b) Se cargarán:
 - b₁) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 797.
 - b₂) Por la parte de crédito que resulte incobrable, con abono a la cuenta 242.

296. Deterioro de valor de participaciones en el patrimonio neto a largo plazo

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor de participaciones a largo plazo en el patrimonio neto de entidades que no tienen la consideración de partes vinculadas.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 696.

b) Se cargará:

- b₁) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 796.
- b₂) Cuando se enajene el inmovilizado financiero o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 25.

297. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda a las inversiones a largo plazo en valores representativos de deuda emitidos por personas o entidades que no tengan la calificación de partes vinculadas.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 294.

298. Deterioro de valor de créditos a largo plazo

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor en créditos del subgrupo 25.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 295.

GRUPO 3

EXISTENCIAS

Son activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación, en proceso de producción o en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.

Mercaderías, materias primas, otros aprovisionamientos, productos en curso, productos semiterminados, productos terminados y subproductos, residuos y materiales recuperados.

30. COMERCIALES

300. **Mercaderías A**

301. **Mercaderías B**

Bienes adquiridos por la empresa y destinados a la venta sin transformación.

Las cuentas 300/309 figurarán en el activo corriente del balance; solamente funcionarán con motivo del cierre del ejercicio.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonarán, al cierre del ejercicio, por el importe del inventario de existencias iniciales, con cargo a la cuenta 610.
- b) Se cargarán por el importe del inventario de existencias de final del ejercicio que se cierra, con abono a la cuenta 610.

Si las mercaderías en camino son propiedad de la empresa, según las condiciones del contrato, figurarán como existencias al cierre del ejercicio en las respectivas cuentas del subgrupo 30. Esta regla se aplicará igualmente cuando se encuentren en camino productos, materias, etc., incluidos en los subgrupos siguientes.

31. MATERIAS PRIMAS

310. **Materias primas A**

311. **Materias primas B**

Las que, mediante elaboración o transformación, se destinan a formar parte de los productos fabricados.

Las cuentas 310/319 figurarán en el activo corriente del balance y su movimiento es análogo al señalado para las cuentas 300/309.

32. OTROS APROVISIONAMIENTOS

320. **Elementos y conjuntos incorporables**

321. **Combustibles**

322. **Repuestos**

325. **Materiales diversos**

326. **Embalajes**

327. **Envases**

328. **Material de oficina**

320. Elementos y conjuntos incorporables

Los fabricados normalmente fuera de la empresa y adquiridos por ésta para incorporarlos a su producción sin someterlos a transformación.

321. Combustibles

Materias energéticas susceptibles de almacenamiento.

322. Repuestos

Piezas destinadas a ser montadas en instalaciones, equipos o máquinas en sustitución de otras semejantes. Se incluirán en esta cuenta las que tengan un ciclo de almacenamiento inferior a un año.

325. Materiales diversos

Otras materias de consumo que no han de incorporarse al producto fabricado.

326. Embalajes

Cubiertas o envolturas, generalmente irrecuperables, destinadas a resguardar productos o mercaderías que han de transportarse.

327. Envases

Recipientes o vasijas, normalmente destinadas a la venta juntamente con el producto que contienen.

328. Material de oficina

El destinado a la finalidad que indica su denominación, salvo que la empresa opte por considerar que el material de oficina adquirido durante el ejercicio es objeto de consumo en el mismo.

Las cuentas 320/329 figurarán en el activo corriente del balance y su movimiento es análogo al señalado para las cuentas 300/309.

33. PRODUCTOS EN CURSO

330. Productos en curso A

331. Productos en curso B

Bienes o servicios que se encuentran en fase de formación o transformación en un centro de actividad al cierre del ejercicio y que no deban registrarse en las cuentas de los subgrupos 34 ó 36.

Las cuentas 330/339 figurarán en el activo corriente del balance; solamente funcionarán con motivo del cierre del ejercicio.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonarán, al cierre del ejercicio, por el importe del inventario de existencias iniciales, con cargo a la cuenta 710.
- b) Se cargarán por el importe del inventario de existencias de final del ejercicio que se cierra, con abono a la cuenta 710.

34. PRODUCTOS SEMITERMINADOS

340. **Productos semiterminados A**

341. **Productos semiterminados B**

Los fabricados por la empresa y no destinados normalmente a su venta hasta tanto sean objeto de elaboración, incorporación o transformación posterior.

Las cuentas 340/349 figurarán en el activo corriente del balance y su movimiento es análogo al señalado para las cuentas 330/339.

35. PRODUCTOS TERMINADOS

350. **Productos terminados A**

351. **Productos terminados B**

Los fabricados por la empresa y destinados al consumo final o a su utilización por otras empresas.

Las cuentas 350/359 figurarán en el activo corriente del balance y su movimiento es análogo al señalado para las cuentas 330/339.

36. SUBPRODUCTOS, RESIDUOS Y MATERIALES RECUPERADOS

360. **Subproductos A**

361. **Subproductos B**

365. **Residuos A**

366. **Residuos B**

368. **Materiales recuperados A**

369. **Materiales recuperados B**

Subproductos: Los de carácter secundario o accesorio de la fabricación principal.

Residuos: Los obtenidos inevitablemente y al mismo tiempo que los productos o subproductos, siempre que tengan valor intrínseco y puedan ser utilizados o vendidos.

Materiales recuperados: Los que, por tener valor intrínseco entran nuevamente en almacén después de haber sido utilizados en el proceso productivo.

Las cuentas 360/369 figurarán en el activo corriente del balance y su movimiento es análogo al señalado para las cuentas 330/339.

39. DETERIORO DE VALOR DE LAS EXISTENCIAS

390. **Deterioro de valor de las mercaderías**

391. **Deterioro de valor de las materias primas**

392. **Deterioro de valor de otros aprovisionamientos**

393. **Deterioro de valor de los productos en curso**

394. **Deterioro de valor de los productos semiterminados**

395. **Deterioro de valor de los productos terminados**

396. **Deterioro de valor de los subproductos, residuos y materiales recuperados**

Expresión contable de pérdidas reversibles que se ponen de manifiesto con motivo del inventario de existencias de cierre de ejercicio.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance minorando la partida en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonarán por la estimación del deterioro que se realice en el ejercicio que se cierra, con cargo a la cuenta 693.
- b) Se cargarán por la estimación del deterioro efectuado al cierre del ejercicio precedente, con abono a la cuenta 793.

GRUPO 4

ACREEDORES Y DEUDORES POR OPERACIONES COMERCIALES

Instrumentos financieros y cuentas que tengan su origen en el tráfico de la empresa, así como las cuentas con las Administraciones Públicas, incluso las que correspondan a saldos con vencimiento superior a un año. Para estas últimas y a efectos de su clasificación, se podrán utilizar los subgrupos 42 y 45 o proceder a dicha reclasificación en las propias cuentas.

En particular, se aplicarán las siguiente reglas:

- a) Los activos financieros y los pasivos financieros incluidos en este grupo se clasificarán, con carácter general, a efectos de su valoración, en las categorías de “Activos financieros a coste amortizado” y “Pasivos financieros a coste amortizado”, respectivamente.
- b) Si los activos financieros se clasifican a efectos de su valoración en más de una categoría, se desarrollarán las cuentas de cuatro o más cifras que sean necesarias para diferenciar la categoría en la que se hayan incluido.
- c) Una cuenta que recoja activos financieros clasificados en la categoría de “Activos financieros mantenidos para negociar”, se abonará o cargará, por las variaciones en su valor razonable, con cargo o abono, respectivamente, a las cuentas 663 y 763.

40. PROVEEDORES

400. Proveedores

401. Proveedores, efectos comerciales a pagar

403. Proveedores, empresas del grupo

404. Proveedores, empresas asociadas

405. Proveedores, otras partes vinculadas

406. Envases y embalajes a devolver a proveedores

407. Anticipos a proveedores

400. Proveedores

Deudas con suministradores de mercancías y de los demás bienes definidos en el grupo 3.

En esta cuenta se incluirán las deudas con suministradores de servicios utilizados en el proceso productivo.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

- a₁) Por la recepción “a conformidad” de las remesas de los proveedores, con cargo a cuentas del subgrupo 60.
- a₂) Por los envases y embalajes cargados en factura por los proveedores con facultad de su devolución a éstos, con cargo a la cuenta 406.
- a₃) En su caso, por el gasto financiero devengado, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará:

- b₁) Por la formalización de la deuda en efectos de giro aceptados, con abono a la cuenta 401.
- b₂) Por la cancelación total o parcial de las deudas de la empresa con los proveedores, con abono a cuentas del subgrupo 57.
- b₃) Por los “rappels” que correspondan a la empresa, concedidos por los proveedores, con abono a la cuenta 609.
- b₄) Por los descuentos, no incluidos en factura, que le concedan a la empresa por pronto pago sus proveedores, con abono a la cuenta 606.

- b₅) Por las devoluciones de compras efectuadas, con abono a la cuenta 608.
- b₆) Por los envases y embalajes devueltos a proveedores que fueron cargados en factura por éstos y recibidos con facultad de devolución, con abono a la cuenta 406.

401. Proveedores, efectos comerciales a pagar

Deudas con proveedores, formalizadas en efectos de giro aceptados.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará:
 - a₁) Por la recepción “a conformidad” de las remesas de los proveedores, con cargo a cuentas del subgrupo 60, mediante aceptación de los efectos de giro.
 - a₂) Cuando la empresa acepte formalizar la obligación con los proveedores aceptando efectos de giro, con cargo, generalmente, a la cuenta 400.
- b) Se cargará por el pago de los efectos al llegar su vencimiento, con abono a las cuentas que correspondan del subgrupo 57.

403. Proveedores, empresas del grupo

Deudas con las empresas del grupo en su calidad de proveedores, incluso si las deudas se han formalizado en efectos de giro.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 400.

404. Proveedores, empresas asociadas

Deudas con las empresas multigrupo o asociadas en su calidad de proveedores, incluso si las deudas se han formalizado en efectos de giro.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 400.

405. Proveedores, otras partes vinculadas

Deudas con otras personas o entidades vinculadas en su calidad de proveedores, incluso si las deudas se han formalizado en efectos de giro.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 400.

406. Envases y embalajes a devolver a proveedores

Importe de los envases y embalajes cargados en factura por los proveedores, con facultad de devolución a éstos.

Figurará en el pasivo corriente del balance minorando la cuenta 400.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por el importe de los envases y embalajes, a la recepción de las mercaderías contenidas en ellos, con abono a la cuenta 400.
- b) Se abonará:
 - b₁) Por el importe de los envases y embalajes devueltos, con cargo a la cuenta 400.
 - b₂) Por el importe de los envases y embalajes que la empresa decida reservarse para su uso así como los extraviados y deteriorados, con cargo a la cuenta 602.

407. Anticipos a proveedores

Entregas a proveedores, normalmente en efectivo, en concepto de “a cuenta” de suministros futuros.

Cuando estas entregas se efectúen a empresas del grupo, multigrupo, asociadas u otras partes vinculadas deberán desarrollarse las cuentas de tres cifras correspondientes.

Figurará en el activo corriente del balance, en el epígrafe “Existencias”.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por las entregas de efectivo a los proveedores, con abono a cuentas del subgrupo 57.
- b) Se abonará por las remesas de mercaderías u otros bienes recibidos de proveedores “a conformidad”, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 60.

41. ACREEDORES VARIOS

410. **Acreeedores por prestaciones de servicios**

411. **Acreeedores, efectos comerciales a pagar**

419. **Acreeedores por operaciones en común**

Cuando los acreedores sean empresas del grupo, multigrupo o asociadas, u otras partes vinculadas se abrirán cuentas de tres cifras que específicamente recojan los débitos con las mismas, incluidos los formalizados en efectos de giro.

410. **Acreeedores por prestaciones de servicios**

Deudas con suministradores de servicios que no tienen la condición estricta de proveedores.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

- a₁) Por la recepción “a conformidad” de los servicios, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 62.
- a₂) En su caso, para reflejar el gasto financiero devengado, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará:

- b₁) Por la formalización de la deuda en efectos de giro aceptados, con abono a la cuenta 411.
- b₂) Por la cancelación total o parcial de las deudas de la empresa con los acreedores, con abono a las cuentas que correspondan del subgrupo 57.

411. **Acreeedores, efectos comerciales a pagar**

Deudas con suministradores de servicios que no tienen la condición estricta de proveedores, formalizadas en efectos de giro aceptados.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

- a₁) Por la recepción “a conformidad” de los servicios, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 62, mediante aceptación de los efectos de giro.
- a₂) Cuando la empresa acepte formalizar la obligación con los acreedores aceptando efectos de giro, con cargo, generalmente, a la cuenta 410.
- b) Se cargará por el pago de los efectos al llegar su vencimiento, con abono a las cuentas que correspondan del subgrupo 57.

419. Acreedores por operaciones en común

Deudas con partícipes en las operaciones reguladas por los artículos 239 a 243 del Código de Comercio y en otras operaciones en común de análogas características.

Figurará en el pasivo del balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará:
 - a₁) Por las aportaciones recibidas por la empresa como partícipe gestor, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
 - a₂) Siendo la empresa partícipe gestor, por el beneficio que deba atribuirse a los partícipes no gestores, con cargo a la cuenta 6510.
 - a₃) Por la pérdida que corresponde a la empresa como partícipe no gestor, cuando su saldo en la operación en común pase a ser acreedor, con cargo a la cuenta 6511.
- b) Se cargará:
 - b₁) Al pago de las deudas, con abono a cuentas del subgrupo 57.
 - b₂) Siendo la empresa partícipe gestor, por la pérdida que deba atribuirse a los partícipes no gestores mientras su saldo en la operación en común sea acreedor, con abono a la cuenta 7510.
 - b₃) Por el beneficio que corresponda a la empresa como partícipe no gestor, con abono a la cuenta 7511.

43. CLIENTES

430. Clientes

431. Clientes, efectos comerciales a cobrar

432. Clientes, operaciones de “factoring”

- 433. **Clientes, empresas del grupo**
- 434. **Clientes, empresas asociadas**
- 435. **Clientes, otras partes vinculadas**
- 436. **Clientes de dudoso cobro**
- 437. **Envases y embalajes a devolver por clientes**
- 438. **Anticipos de clientes**

430. **Clientes**

Créditos con compradores de mercaderías y demás bienes definidos en el grupo 3, así como con los usuarios de los servicios prestados por la empresa, siempre que constituyan una actividad principal.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará:
 - a₁) Por las ventas realizadas, con abono a cuentas del subgrupo 70.
 - a₂) Por los envases y embalajes cargados en factura a los clientes con facultad de su devolución por éstos, con abono a la cuenta 437.
 - a₃) En su caso, para reflejar el ingreso financiero devengado, con abono, generalmente, a la cuenta 762.
- b) Se abonará:
 - b₁) Por la formalización del crédito en efectos de giro aceptados por el cliente con cargo a la cuenta 431.
 - b₂) Por la cancelación total o parcial de las deudas de los clientes, o la cesión en firme de los derechos de cobro a terceros, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
 - b₃) Por su clasificación como clientes de dudoso cobro, con cargo a la cuenta 436.
 - b₄) Por la parte que resultara definitivamente incobrable, con cargo a la cuenta 650.
 - b₅) Por los “rappels” que correspondan a clientes, con cargo a la cuenta 709.

- b₆) Por los descuentos, no incluidos en factura, que se concedan a los clientes por pronto pago, con cargo a la cuenta 706.
- b₇) Por las devoluciones de ventas, con cargo a la cuenta 708.
- b₈) Por los envases devueltos por clientes que fueron cargados a éstos en factura y enviados con facultad de devolución, con cargo a la cuenta 437.
- b₉) Por la cesión de los derechos de cobro en operaciones de “factoring” en las que la empresa continua reteniendo sustancialmente los riesgos y beneficios, con cargo a la cuenta 432.

431. Clientes, efectos comerciales a cobrar

Créditos con clientes, formalizados en efectos de giro aceptados.

Se incluirán en esta cuenta los efectos en cartera, descontados, los entregados en gestión de cobro y los impagados; en este último caso sólo cuando no deban reflejarse en la cuenta 436.

Figurará en el activo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará:
 - a₁) Por las ventas o prestación de servicios derivados de la actividad principal aceptando los clientes los efectos de giro, con abono a cuentas del subgrupo 70.
 - a₂) Por la formalización del derecho de cobro en efectos de giro aceptados por el cliente, con abono, generalmente, a la cuenta 430.
- b) Se abonará:
 - b₁) Por el cobro de los efectos al vencimiento, con cargo a cuentas del subgrupo 57.
 - b₂) Por su clasificación como de dudoso cobro, con cargo a la cuenta 436.
 - b₃) Por la parte que resultara definitivamente incobrable, con cargo a la cuenta 650.

La financiación obtenida por el descuento de efectos constituye una deuda que deberá recogerse, generalmente, en las cuentas correspondientes del subgrupo 52. En consecuencia, al vencimiento de los efectos atendidos, se abonará la cuenta 431 I, con cargo a la cuenta 5208.

432. Clientes, operaciones de “factoring”

Créditos con clientes que se han cedido en operaciones de “factoring” en las que la empresa retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de los derechos de cobro.

Se incluirán en esta cuenta los derechos de cobro sobre clientes cedidos en operaciones de “factoring”, salvo cuando deban reflejarse en la cuenta 436.

Figurará en el activo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará a la cesión de los derechos, con abono, generalmente, a la cuenta 430.
- b) Se abonará:
 - b₁) Por su clasificación como de dudoso cobro, con cargo a la cuenta 436.
 - b₂) Por la parte que resultara definitivamente incobrable, con cargo a la cuenta 650.

La financiación obtenida en esta operación constituye una deuda que deberá recogerse, generalmente, en las cuentas correspondientes del subgrupo 52. En consecuencia, al vencimiento de los derechos de cobro atendidos, se abonará esta cuenta con cargo a la cuenta 5209.

433. Clientes, empresas del grupo

Créditos con las empresas del grupo en su calidad de clientes, incluso si se han formalizado en efectos de giro o son créditos cedidos en operaciones de “factoring” en los que la empresa retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de los derechos de cobro.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 430.

434. Clientes, empresas asociadas

Créditos con las empresas multigrupo y asociadas en su calidad de clientes, incluso si se han formalizado en efectos de giro o son créditos cedidos en operaciones de “factoring” en los que la empresa retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de los derechos de cobro.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 430.

435. Clientes, otras partes vinculadas

Créditos con otras personas o entidades vinculadas en su calidad de clientes, incluso si se han formalizado en efectos de giro o son créditos cedidos en operaciones de “factoring” en los que la empresa retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de los derechos de cobro.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 430.

436. Clientes de dudoso cobro

Saldos de clientes, incluidos los formalizados en efectos de giro o los cedidos en operaciones de “factoring” en los que la empresa retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de derechos de cobro, en los que concurren circunstancias que permitan razonablemente su calificación como de dudoso cobro.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por el importe de los saldos de dudoso cobro, con abono a la cuenta 430, 431 ó 432.
- b) Se abonará:
 - b₁) Por las insolvencias firmes, con cargo a la cuenta 650.
 - b₂) Por el cobro total de los saldos, con cargo a cuentas del subgrupo 57.
 - b₃) Al cobro parcial, con cargo a cuentas del subgrupo 57 en la parte cobrada, y a la cuenta 650 por lo que resultara incobrable.

437. Envases y embalajes a devolver por clientes

Importe de los envases y embalajes cargados en factura a los clientes, con facultad de devolución por éstos.

Figurará en el activo corriente del balance minorando la cuenta 430.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por el importe de los envases y embalajes al envío de las mercaderías contenidas en ellos, con cargo a la cuenta 430.
- b) Se cargará:
 - b₁) A la recepción de los envases y embalajes devueltos, con abono a la cuenta 430.
 - b₂) Cuando transcurrido el plazo de devolución, ésta no se hubiera efectuado, con abono a la cuenta 704.

438. Anticipos de clientes

Entregas de clientes, normalmente en efectivo, en concepto de “a cuenta” de suministros futuros.

Cuando estas entregas se efectúen por empresas del grupo, multigrupo, asociadas u otras partes vinculadas deberán desarrollarse las cuentas de tres cifras correspondientes.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por las recepciones en efectivo, con cargo a la cuenta que corresponda del subgrupo 57.
- b) Se cargará por las remesas de mercaderías u otros bienes a los clientes, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 70.

44. DEUDORES VARIOS

440. Deudores

441. Deudores, efectos comerciales a cobrar

446. Deudores de dudoso cobro

449. Deudores por operaciones en común

Cuando los deudores sean empresas del grupo, multigrupo o asociadas u otras partes vinculadas, se abrirán cuentas de tres cifras que específicamente recojan los créditos con las mismas, incluidos los formalizados en efectos de giro.

440. Deudores

Créditos con compradores de servicios que no tienen la condición estricta de clientes y con otros deudores de tráfico no incluidos en otras cuentas de este grupo.

En esta cuenta se contabilizará también el importe de las donaciones y legados a la explotación concedidos a la empresa, que se liquiden mediante la entrega de efectivo u otros activos financieros, excluidas las subvenciones que deben registrarse en cuentas del subgrupo 47.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

- a₁) Por la prestación de servicios, con abono a cuentas del subgrupo 75.
- a₂) Por la donación o legado de explotación concedido, con abono a cuentas del subgrupo 74.
- a₃) En su caso, para reflejar el ingreso financiero devengado, con abono, generalmente, a la cuenta 762.

b) Se abonará:

- b₁) Por la formalización del crédito en efectos de giro aceptados por el deudor, con cargo a la cuenta 441.
- b₂) Por la cancelación total o parcial de las deudas, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
- b₃) Por su clasificación como deudores de dudoso cobro, con cargo a la cuenta 446.
- b₄) Por la parte que resultara definitivamente incobrable, con cargo a la cuenta 650.

441. Deudores, efectos comerciales a cobrar

Créditos con deudores, formalizados en efectos de giro aceptados.

Se incluirán en esta cuenta los efectos en cartera, los descontados, los entregados en gestión de cobro y los impagados; en este último caso sólo cuando no deban reflejarse en la cuenta 446.

Figurará en el activo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

- a₁) Por la prestación de servicios, aceptando los perceptores efectos de giro, con abono a cuentas del subgrupo 75.

- a₂) Por la formalización del derecho de cobro en efectos de giro aceptado por el perceptor del servicio o deudor, con abono, generalmente, a la cuenta 440.
- b) Se abonará:
 - b₁) Por el cobro de los efectos al vencimiento, con cargo a cuentas del subgrupo 57.
 - b₂) Por su clasificación como de dudoso cobro, con cargo a la cuenta 446.
 - b₃) Por la parte que resultara definitivamente incobrable, con cargo a la cuenta 650.

La financiación obtenida por el descuento de efectos constituye una deuda que deberá recogerse, generalmente, en las cuentas correspondientes del subgrupo 52. En consecuencia, al vencimiento de los efectos atendidos, se abonará la cuenta 441 I, con cargo a la cuenta 5208.

446. Deudores de dudoso cobro

Saldos de deudores comprendidos en este subgrupo, incluidos los formalizados en efecto de giro, en los que concurren circunstancias que permitan razonablemente su calificación como de dudoso cobro.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 436.

449. Deudores por operaciones en común

Créditos con partícipes en las operaciones reguladas por los artículos 239 a 243 del Código de Comercio y en otras operaciones en común de análogas características.

Figurará en el activo del balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará:
 - a₁) Por las aportaciones realizadas por la empresa como partícipe no gestor, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
 - a₂) Siendo la empresa partícipe gestor, por la pérdida que deba atribuirse a los partícipes no gestores cuando su saldo en la operación en común pase a ser deudor, con abono a la cuenta 7510.

- a₃) Por el beneficio que corresponde a la empresa como partícipe no gestor, con abono a la cuenta 7511.
- b) Se abonará:
 - b₁) Por el cobro de los créditos, con cargo a cuentas del subgrupo 57.
 - b₂) Siendo la empresa partícipe gestor, por el beneficio que debe atribuirse a los partícipes no gestores mientras su saldo en la operación en común sea deudor, con cargo a la cuenta 6510.
 - b₃) Por la pérdida que corresponda a la empresa como partícipe no gestor, con cargo a la cuenta 6511.

46. PERSONAL

460. Anticipos de remuneraciones

465. Remuneraciones pendientes de pago

Saldos con personas que prestan sus servicios a la empresa y cuyas remuneraciones se contabilizan en el subgrupo 64.

460. Anticipos de remuneraciones

Entregas a cuenta de remuneraciones al personal de la empresa.

Cualesquiera otros anticipos que tengan la consideración de préstamos al personal se incluirán en la cuenta 544 o en la cuenta 254, según el plazo de vencimiento.

Figurará en el activo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará al efectuarse las entregas antes citadas, con abono a cuentas del subgrupo 57.
- b) Se abonará al compensar los anticipos con las remuneraciones devengadas, con cargo a cuentas del subgrupo 64.

465. Remuneraciones pendientes de pago

Débitos de la empresa al personal por los conceptos citados en las cuentas 640 y 641.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por las remuneraciones devengadas y no pagadas, con cargo a las cuentas 640 y 641.
- b) Se cargará cuando se paguen las remuneraciones, con abono a cuentas del subgrupo 57.

47. ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

470. Hacienda Pública, deudora por diversos conceptos

4700. Hacienda Pública, deudora por IVA

4708. Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas

4709. Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos

471. Organismos de la Seguridad Social, deudores

472. Hacienda Pública, IVA soportado

473. Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta

474. Activos por impuesto diferido

4740. Activos por diferencias temporarias deducibles

4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar

4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio

475. Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales

4750. Hacienda Pública, acreedora por IVA

4751. Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas

4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades

4758. Hacienda Pública, acreedora por subvenciones a reintegrar

476. Organismos de la Seguridad Social, acreedores

477. Hacienda Pública, IVA repercutido

479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles

470. Hacienda Pública, deudora por diversos conceptos

Subvenciones, compensaciones, desgravaciones, devoluciones de impuestos y, en general, cuantas percepciones sean debidas por motivos fiscales o de fomento realizadas por las Administraciones Públicas, excluida la Seguridad Social.

Figurará en el activo del balance.

El contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

4700. Hacienda Pública, deudora por IVA

Exceso, en cada período impositivo, del IVA soportado deducible sobre el IVA repercutido.

- a) Se cargará al terminar cada período de liquidación, por el importe del mencionado exceso, con abono a la cuenta 472.
- b) Se abonará:
 - b₁) En caso de compensación en declaración-liquidación posterior, con cargo a la cuenta 477.
 - b₂) En los casos de devolución por la Hacienda Pública, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

4708. Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas

Créditos con la Hacienda Pública por razón de subvenciones concedidas.

- a) Se cargará cuando sean concedidas las subvenciones, con abono, generalmente, a las cuentas 130, 131, 132, 172 ó 740.
- b) Se abonará al cobro, con cargo, generalmente, a cuentas de subgrupo 57.

4709. Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos

Créditos con la Hacienda Pública por razón de devolución de impuestos.

- a) Se cargará:
 - a₁) Por las retenciones y pagos a cuenta a devolver, con abono a la cuenta 473.
 - a₂) Tratándose de devoluciones de otros impuestos que hubieran sido contabilizados en cuentas de gastos, con abono a la cuenta 636. Si hubieran sido cargados en cuentas del grupo 2, serán éstas las cuentas abonadas por el importe de la devolución.
- b) Se abonará al cobro, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

471. Organismos de la Seguridad Social, deudores

Créditos a favor de la empresa, de los diversos Organismos de la Seguridad Social, relacionados con las prestaciones sociales que ellos efectúan.

Figurará en el activo del balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por las prestaciones a cargo de la Seguridad Social, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
- b) Se abonará al cancelar el crédito.

472. Hacienda Pública, IVA soportado

IVA devengado con motivo de la adquisición de bienes y servicios y de otras operaciones comprendidas en el texto legal, que tenga carácter deducible.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará:
 - a₁) Por el importe del IVA deducible cuando se devengue el impuesto, con abono a cuentas de acreedores o proveedores de los grupos 1, 4 ó 5 o a cuentas del subgrupo 57. En los casos de cambio de afectación de bienes, con abono a la cuenta 477.
 - a₂) Por las diferencias positivas que resulten en el IVA deducible correspondiente a operaciones de bienes o servicios del activo corriente o de bienes de inversión al practicarse las regularizaciones previstas en la Regla de Prorrata, con abono a la cuenta 639.
- b) Se abonará:
 - b₁) Por el importe del IVA deducible que se compensa en la declaración-liquidación del período de liquidación, con cargo a la cuenta 477. Si después de formulado este asiento subsistiera saldo en la cuenta 472, el importe del mismo se cargará a la cuenta 4700.
 - b₂) Por las diferencias negativas que resulten en el IVA deducible correspondiente a operaciones de bienes o servicios del activo corriente o de bienes de inversión al practicarse las regularizaciones previstas en la Regla de Prorrata, con cargo a la cuenta 634.
- c) Se cargará o se abonará, con abono o cargo a cuentas de los grupos 1, 2, 4 ó 5, por el importe del IVA deducible que corresponda en los casos

de alteraciones de precios posteriores al momento en que se hubieren realizado las operaciones gravadas, o cuando éstas quedaren sin efecto total o parcialmente, o cuando deba reducirse la base imponible en virtud de descuentos y bonificaciones otorgadas después del devengo del impuesto.

473. Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta

Cantidades retenidas a la empresa y pagos realizados por la misma a cuenta de impuestos.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por el importe de la retención o pago a cuenta, con abono, generalmente, a cuentas del grupo 5 y a cuentas del subgrupo 76.
- b) Se abonará:
 - b₁) Por el importe de las retenciones soportadas y los ingresos a cuenta del impuesto sobre sociedades realizados, hasta el importe de la cuota líquida del período, con cargo a la cuenta 6300.
 - b₂) Por el importe de las retenciones soportadas e ingresos a cuenta del impuesto sobre sociedades que deban ser objeto de devolución a la empresa, con cargo a la cuenta 4709.

474. Activos por impuesto diferido

Activos por diferencias temporarias deducibles, créditos por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las bases imponibles negativas pendientes de compensación y deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, que queden pendientes de aplicar en la liquidación de los impuestos sobre beneficios.

En esta cuenta figurará el importe íntegro de los activos por impuesto diferido correspondiente a los impuestos sobre beneficios, no siendo admisible su compensación con los pasivos por impuesto diferido, ni aun dentro de un mismo ejercicio. Todo ello, sin perjuicio de lo dispuesto en la tercera parte del presente Plan, a los efectos de su presentación en las cuentas anuales.

Figurará en el activo no corriente del balance.

El contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

4740. Activos por diferencias temporarias deducibles

Activos fiscales por diferencias que darán lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos sobre beneficios en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.

- a) Se cargará:
 - a₁) Por el importe del activo por diferencias temporarias deducibles originado en el ejercicio, con abono, generalmente, a la cuenta 6301.
 - a₂) Por el aumento de los activos por diferencias temporarias deducibles, con abono, generalmente, a la cuenta 638.
- b) Se abonará:
 - b₁) Por las reducciones de los activos por diferencias temporarias deducibles, con cargo, generalmente, a la cuenta 633.
 - b₂) Cuando se imputen los activos por diferencias temporarias deducibles, generalmente, con cargo a la cuenta 6301.

4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar

Importe de la disminución del impuesto sobre beneficios a pagar en el futuro derivada de la existencia de deducciones o bonificaciones de dicho impuesto pendientes de aplicación.

- a) Se cargará:
 - a₁) Por el crédito impositivo derivado de la deducción o bonificación en el impuesto sobre beneficios obtenida en el ejercicio, con abono, generalmente, a la cuenta 6301.
 - a₂) Por el aumento del crédito impositivo, con abono, generalmente, a la cuenta 638.
- b) Se abonará:
 - b₁) Por la disminución del crédito impositivo, con cargo, generalmente, a la cuenta 633.
 - b₂) Por la aplicación fiscal de las deducciones o bonificaciones de ejercicios anteriores, con cargo, generalmente, a la cuenta 6301.

4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio

Importe de la reducción del impuesto sobre beneficios a pagar en el futuro derivada de la existencia de bases imponibles negativas de dicho impuesto pendientes de compensación.

- a) Se cargará:
 - a₁) Por el crédito impositivo derivado de la base imponible negativa en los impuestos sobre beneficios obtenida en el ejercicio, con abono, generalmente, a la cuenta 6301.
 - a₂) Por el aumento del crédito impositivo, con abono, generalmente, a la cuenta 638.
- b) Se abonará:
 - b₁) Por las reducciones del crédito impositivo, con cargo, generalmente, a la cuenta 633.
 - b₂) Cuando se compensen las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, con cargo, generalmente, a la cuenta 6301.

475. Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales

Tributos a favor de las Administraciones Públicas, pendientes de pago, tanto si la empresa es contribuyente como si es sustituto del mismo o retenedor.

Figurará en el pasivo del balance.

El contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

4750. Hacienda Pública, acreedora por IVA

Exceso, en cada período impositivo, del IVA repercutido sobre el IVA soportado deducible.

- a) Se abonará al terminar cada período de liquidación por el importe del mencionado exceso, con cargo a la cuenta 477.
- b) Se cargará por el importe del mencionado exceso, cuando se efectúe su pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

4751. Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas

Importe de las retenciones tributarias efectuadas pendientes de pago a la Hacienda Pública.

- a) Se abonará al devengo del tributo, cuando la empresa sea sustituto del contribuyente o retenedor, con cargo a cuentas de los grupos 4, 5 ó 6.
- b) Se cargará cuando se efectúe su pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades

Importe pendiente del impuesto sobre sociedades a pagar.

- a) Se abonará por la cuota a ingresar, con cargo, generalmente, a la cuenta 6300 y, en su caso, a las cuentas 130, 131 ó 132.
- b) Se cargará cuando se efectúe su pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

4758. Hacienda Pública, acreedora por subvenciones a reintegrar

Deudas con la Hacienda Pública por subvenciones a devolver.

- a) Se abonará por el importe de la subvención que deba ser reintegrada, con cargo, generalmente, a las cuentas 172 ó 522.
- b) Se cargará al reintegro, con abono a cuentas del subgrupo 57.

476. Organismos de la Seguridad Social, acreedores

Deudas pendientes con Organismos de la Seguridad Social como consecuencia de las prestaciones que éstos realizan.

Figurará en el pasivo del balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará:
 - a₁) Por las cuotas que le corresponden a la empresa, con cargo a la cuenta 642.
 - a₂) Por las retenciones de cuotas que corresponden al personal de la empresa, con cargo a la cuenta 465 ó 640.

- b) Se cargará cuando se cancele la deuda, con abono a cuentas del subgrupo 57.

477. Hacienda Pública, IVA repercutido

IVA devengado con motivo de la entrega de bienes o de la prestación de servicios y de otras operaciones comprendidas en el texto legal.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará:
 - a₁) Por el importe del IVA repercutido cuando se devengue el impuesto, con cargo a cuentas de deudores o clientes de los grupos 2, 4 ó 5 o a cuentas del subgrupo 57. En los casos de cambio de afectación de bienes, con cargo a la cuenta 472 y a la cuenta del activo de que se trate.
 - a₂) Por el importe del IVA repercutido cuando se devengue el impuesto, en el caso de retirada de bienes de inversión o de bienes del activo corriente con destino al patrimonio personal del titular de la explotación o al consumo final del mismo, con cargo a la cuenta 550.
- b) Se cargará por el importe del IVA soportado deducible que se compense en la declaración liquidación del período de liquidación, con abono a la cuenta 472. Si después de formulado este asiento subsistiera saldo en la cuenta 477, el importe del mismo se abonará a la cuenta 4750.
- c) Se abonará o se cargará, con cargo o abono a cuentas de los grupos 2, 4 ó 5, por el importe del IVA repercutido que corresponda en los casos de alteraciones de precios posteriores al momento en que se hubieren realizado las operaciones gravadas o cuando éstas quedaren sin efecto total o parcialmente o cuando deba reducirse la base imponible en virtud de descuentos y bonificaciones otorgados después del devengo del impuesto.

479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles

Diferencias que darán lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos sobre beneficios en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.

En esta cuenta figurará el importe íntegro de los pasivos por impuesto diferido, no siendo admisible su compensación con los activos por impuesto diferido del impuesto sobre beneficios. Todo ello, sin perjuicio de lo dispuesto en la tercera parte del presente Plan, a los efectos de su presentación en las cuentas anuales.

Figurará en el pasivo no corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

- a₁) Por el importe de los pasivos por diferencias temporarias imponibles originados en el ejercicio, con cargo, generalmente, a la cuenta 6301.
- a₂) Por el importe de los pasivos por diferencias temporarias imponibles que surjan con cargo a las cuentas 130, 131 ó 132.
- a₃) Por el aumento de los pasivos por diferencias temporarias imponibles, con cargo, generalmente, a la cuenta 633.
- a₄) Por el aumento de los pasivos por diferencias temporarias imponibles originados por la recepción de una subvención, donación o legado oficial no reintegrable, con cargo a las cuentas 130, 131 ó 132.

b) Se cargará:

- b₁) Por las reducciones de los pasivos por diferencias temporarias imponibles, con abono, generalmente, a la cuenta 638.
- b₂) Por las reducciones de los pasivos por diferencias temporarias imponibles originados por la recepción de una subvención, donación o legado oficial no reintegrable, con abono a las cuentas 130, 131 ó 132.
- b₃) Cuando se cancelen los pasivos por diferencias temporarias imponibles, generalmente, con abono a la cuenta 6301.
- b₄) Cuando se cancelen los pasivos por diferencias temporarias imponibles originados por la recepción de una subvención, donación o legado oficial no reintegrable, con abono a las cuentas 130, 131 ó 132.

48. AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN

480. **Gastos anticipados**

485. **Ingresos anticipados**

480. **Gastos anticipados**

Gastos contabilizados en el ejercicio que se cierra y que corresponden al siguiente.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a las cuentas del grupo 6 que hayan registrado los gastos a imputar al ejercicio posterior.
- b) Se abonará, al principio del ejercicio siguiente, con cargo a cuentas del grupo 6.

485. **Ingresos anticipados**

Ingresos contabilizados en el ejercicio que se cierra y que corresponden al siguiente.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a las cuentas del grupo 7 que hayan registrado los ingresos correspondientes al posterior.
- b) Se cargará, al principio del ejercicio siguiente, con abono a cuentas del grupo 7.

49. **DETERIORO DE VALOR DE CRÉDITOS COMERCIALES Y PROVISIONES A CORTO PLAZO**

490. **Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales**

493. **Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales con partes vinculadas**

4933. Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales con empresas del grupo

4934. Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales con empresas asociadas

4935. Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales con otras partes vinculadas

499. **Provisiones por operaciones comerciales**

4994. Provisión por contratos onerosos

4999. Provisión para otras operaciones comerciales

Correcciones por deterioro del valor de los activos financieros por operaciones comerciales debido a situaciones latentes de insolvencia de clientes y de otros deudores incluidos en los subgrupos 43 y 44 y obligaciones actuales, al cierre del ejercicio, por los gastos a incurrir tras la entrega de los bienes o la prestación de servicios, como, por ejemplo, la cobertura de gastos por devoluciones de ventas, garantías sobre productos vendidos y otros conceptos análogos.

Las cuentas de este subgrupo, salvo la 499. Provisión por operaciones comerciales, figurarán en el activo del balance minorando la partida en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

490. Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales

Importe de las correcciones valorativas por deterioro de créditos incobrables, con origen en operaciones de tráfico.

Su movimiento es el siguiente, según la alternativa adoptada por la empresa:

1. Cuando la empresa cifre el importe del deterioro al final del ejercicio mediante una estimación global del riesgo de fallidos existentes en los saldos de clientes y deudores, siempre y cuando su importe, individualmente considerados, no sea significativo:
 - a) Se abonará, al final del ejercicio, por la estimación realizada, con cargo a la cuenta 694.
 - b) Se cargará, igualmente al final del ejercicio, por la corrección realizada al cierre del ejercicio precedente, con abono a la cuenta 794.
2. Cuando la empresa cifre el importe del deterioro mediante un sistema individualizado de seguimiento de saldos de clientes y deudores:
 - a) Se abonará, a lo largo del ejercicio, por el importe de la pérdida que se vaya estimando, con cargo a la cuenta 694.
 - b) Se cargará a medida que se vayan dando de baja los saldos de clientes y deudores para los que se dotó la cuenta correctora de forma individualizada o cuando la pérdida estimada disminuya como consecuencia de un evento posterior, con abono a la cuenta 794.

493. Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales con partes vinculadas

Importe de las correcciones valorativas por deterioro de créditos incobrables, con origen en operaciones de tráfico efectuadas con partes vinculadas.

4933/4934/4935

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras, es análogo al señalado para la cuenta 490.

499. Provisiones por operaciones comerciales

Provisiones para el reconocimiento de obligaciones presentes derivadas del tráfico comercial de la empresa.

Figurarán en el pasivo del balance.

Las provisiones para operaciones comerciales cuya cancelación se prevea en el largo plazo deberán figurar en el pasivo no corriente del balance en el epígrafe "Provisiones largo plazo".

4994. Provisión por contratos onerosos.

Provisión que surge cuando los costes que conlleva el cumplimiento de un contrato exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará, al cierre del ejercicio, por el importe de la estimación realizada, con cargo a la cuenta 6954.
- b) Se cargará:
 - b₁) Al cierre del ejercicio, si la empresa opta por cumplir el contrato, por el exceso de provisión contabilizada, con abono a la cuenta 79544.
 - b₂) Si la empresa opta por la cancelación del contrato, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

4999. Provisión para otras operaciones comerciales

Provisión para cobertura de gastos por devoluciones de ventas, garantías de reparación, revisiones y otros conceptos análogos.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará, al cierre del ejercicio, por el importe de la estimación realizada, con cargo a la cuenta 6959.
- b) Se cargará, al cierre del ejercicio, por la dotación efectuada en el año anterior, con abono a la cuenta 79549.

GRUPO 5

CUENTAS FINANCIERAS

Instrumentos financieros por operaciones no comerciales, es decir, por operaciones ajenas al tráfico cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera habrá de producirse en un plazo no superior a un año y medios líquidos disponibles.

En particular, se aplicarán la siguientes reglas:

- a) En este grupo se incluyen los derivados financieros de negociación cuando su liquidación no sea superior a un año.
- b) Los activos financieros que de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración de las cuentas anuales, se clasifiquen en la categoría de “Activos financieros mantenidos para negociar”, con carácter general estarán incluidos en este grupo. En particular, se incluirán en esta categoría las inversiones financieras en instrumentos de patrimonio de empresas que no tengan la consideración de empresas del grupo, multigrupo o asociadas, que se hayan adquirido con la intención de ser vendidas en el corto plazo.
- c) Se desarrollarán las cuentas de cuatro o más cifras que sean necesarias para diferenciar las categorías en las que se hayan incluido los activos financieros de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración.
- d) Si se adquieren activos financieros híbridos, se incluirán en la cuenta que corresponda a la naturaleza del contrato principal, para lo que se crearán con el debido desglose, cuentas de cuatro o más cifras que identifiquen que se trata de un activo financiero híbrido a corto plazo. Las cuentas que recojan estos activos, se cargarán o abonarán, por las

variaciones en su valor razonable, con abono a cargo, respectivamente, a las cuentas 763 y 663.

- e) Una cuenta que recoja activos financieros clasificados en la categoría de “Activos financieros mantenidos para negociar”, se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo respectivamente a las cuentas 763 y 663.
- f) La diferencia entre el valor por el que se reconocen inicialmente los activos financieros o pasivos financieros y su valor de reembolso, se registrará como un cargo o abono (o cuando proceda, un abono o cargo), en la cuenta donde esté registrado el activo financiero o el pasivo financiero, teniendo como contrapartida la cuenta del subgrupo 76 ó 66, que corresponda según la naturaleza del instrumento.

50. EMPRÉSTITOS, DEUDAS CON CARACTERÍSTICAS ESPECIALES Y OTRAS EMISIONES ANÁLOGAS A CORTO PLAZO

500. **Obligaciones y bonos a corto plazo**

502. **Acciones o participaciones a corto plazo consideradas como pasivos financieros**

505. **Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo**

506. **Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas**

507. **Dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros**

509. **Valores negociables amortizados**

Financiación ajena instrumentada en valores negociables y acciones u otras participaciones en el capital de la empresa que atendiendo a las características económica de la emisión, deban considerarse como pasivos financieros, cuyo vencimiento vaya a producirse en un plazo no superior a un año.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo corriente del balance.

La parte de las deudas a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo corriente del balance; a estos efectos se trasladará a este subgrupo el importe que representen las deudas a largo plazo con vencimiento a corto de las cuentas correspondientes de los subgrupos 15 y 17.

500. **Obligaciones y bonos a corto plazo**

Obligaciones y bonos en circulación no convertibles en acciones cuyo vencimiento vaya a producirse en un plazo no superior a un año.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará:
 - a₁) En el momento de la emisión, por el importe recibido, minorado, en su caso, en los costes de la transacción, con cargo a cuentas del subgrupo 57.
 - a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 661.
- b) Se cargará por el importe a reembolsar de los valores, a la amortización de los mismos, con abono a la cuenta 509.

502. **Acciones o participaciones a corto plazo consideradas como pasivos financieros**

Capital social escriturado y, en su caso, prima de emisión a asunción en las sociedades que revistan forma mercantil que, atendiendo a las características de la emisión, deba contabilizarse como pasivo financiero y cuyo rescate se prevea en el corto plazo. En particular, determinadas acciones rescatables y acciones o participaciones sin voto.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por el capital inicial y las sucesivas ampliaciones, en el momento de su inscripción en el Registro Mercantil, con cargo a la cuenta 199.
- b) Se cargará por la cancelación o reducciones del mismo y a la extinción de la sociedad, una vez transcurrido el período de liquidación.

505. **Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo**

Otros pasivos financieros cuyo vencimiento vaya a producirse en un plazo no superior a un año, representados en valores negociables, ofrecidos al ahorro público, distintos de los anteriores.

Su contenido y movimiento es análogo al señalado para la cuenta 500.

506. Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas

Intereses a pagar, con vencimiento a corto plazo, de empréstitos y otras emisiones análogas.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por el importe de los intereses explícitos devengados durante el ejercicio, incluidos los no vencidos, con cargo a la cuenta 661.
- b) Se cargará:
 - b₁) Por la retención a cuenta de impuestos, cuando proceda, con abono a la cuenta 475.
 - b₂) Al pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

507. Dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros

Dividendos a pagar, con vencimiento a corto plazo, de acciones o participaciones consideradas como pasivo.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por el importe de los dividendos devengados durante el ejercicio, con cargo a la cuenta 664.
- b) Se cargará:
 - b₁) Por la retención a cuenta de impuestos, cuando proceda, con abono a la cuenta 475.
 - b₂) Al pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

509. Valores negociables amortizados

Deudas por valores negociables amortizados.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por el valor de reembolso de los valores amortizados, con cargo a cuentas de este subgrupo o del subgrupo 17.
- b) Se cargará por el valor de reembolso de los valores amortizados, con abono a cuentas del subgrupo 57.

51. DEUDAS A CORTO PLAZO CON PARTES VINCULADAS

510. **Deudas a corto plazo con entidades de crédito vinculadas**

5103. Deudas a corto plazo con entidades de crédito, empresas del grupo

5104. Deudas a corto plazo con entidades de crédito, empresas asociadas

5105. Deudas a corto plazo con otras entidades de crédito vinculadas

511. **Proveedores de inmovilizado a corto plazo, partes vinculadas**

5113. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, empresas del grupo

5114. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, empresas asociadas

5115. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, otras partes vinculadas

512. **Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo, partes vinculadas**

5123. Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo, empresas del grupo

5124. Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo, empresas asociadas

5125. Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo, otras partes vinculadas

513. **Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas**

5133. Otras deudas a corto plazo con empresas del grupo

5134. Otras deudas a corto plazo con empresas asociadas

5135. Otras deudas a corto plazo con otras partes vinculadas

514. **Intereses a corto plazo de deudas con partes vinculadas**

5143. Intereses a corto plazo de deudas, empresas del grupo

5144. Intereses a corto plazo de deudas, empresas asociadas

5145. Intereses a corto plazo de deudas, otras partes vinculadas

Deudas cuyo vencimiento vaya a producirse en un plazo no superior a un año, contraídas con empresas de grupo, multigrupo, asociadas y otras partes vinculadas, incluidas aquellas que por su naturaleza debieran figurar en los subgrupos 50 ó 52, las fianzas y depósitos recibidos a corto plazo del subgrupo 56 y los derivados financieros que debieran figurar en la cuenta 559. Estas deu-

das se recogerán en las cuentas de tres o más cifras que se desarrollen.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo corriente del balance.

La parte de las deudas a largo plazo, con personas o entidades vinculadas, que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe “Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo”; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que representen las deudas a largo plazo con vencimiento a corto de las cuentas correspondientes del subgrupo 16.

510. Deudas a corto plazo con entidades de crédito vinculadas

Las contraídas con entidades de crédito vinculadas por préstamos recibidos y otros débitos, con vencimiento no superior a un año.

5103/5104/5105

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán:

- a₁) A la formalización de la deuda o préstamo, por el importe recibido, minorado, en su caso, en los costes de la transacción, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
- a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargarán por el reintegro, total o parcial, al vencimiento, con abono a cuentas del subgrupo 57.

Se incluirá, con el debido desarrollo en cuentas de cinco o más cifras, el importe de las deudas a corto plazo por efectos descontados.

511. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, partes vinculadas

Deudas con partes vinculadas en calidad de suministradores de bienes definidos en el grupo 2, incluidas las formalizadas en efectos de giro, con vencimiento no superior a un año.

5113/5114/5115

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

- a) Se abonarán:
 - a₁) Por la recepción a conformidad de los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.
 - a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.
- b) Se cargarán por la cancelación, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

512. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, partes vinculadas

Deudas con vencimiento inferior a un año con partes vinculadas en calidad de cedentes del uso de bienes en acuerdos que deban calificarse como arrendamientos financieros en los términos recogidos en las normas de registro y valoración.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

5123/5124/5125

- a) Se abonarán:
 - a₁) Por la recepción a conformidad del derecho de uso sobre los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.
 - a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.
- b) Se cargarán por la cancelación, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

513. Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas

Las contraídas con partes vinculadas por préstamos recibidos y otros débitos no incluidos en otras cuentas de este subgrupo, con vencimiento no superior a un año.

5133/5134/5135

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es análogo al descrito para la cuenta 510.

514. Intereses a corto plazo de deudas con partes vinculadas

Intereses a pagar, con vencimiento a corto plazo, de deudas con partes vinculadas.

5143/5144/5145

El movimiento de las citadas cuentas de cuatro cifras es el siguiente:

- a) Se abonarán por el importe de los intereses explícitos devengados durante el ejercicio, incluidos los no vencidos, con cargo a la cuenta 662.
- b) Se cargarán:
 - b₁) Por la retención a cuenta de impuestos, cuando proceda, con abono a la cuenta 475.
 - b₂) Al pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

52. DEUDAS A CORTO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS Y OTROS CONCEPTOS

520. Deudas a corto plazo con entidades de crédito

- 5200. Préstamos a corto plazo de entidades de crédito
- 5201. Deudas a corto plazo por crédito dispuesto
- 5208. Deudas por efectos descontados
- 5209. Deudas por operaciones de “factoring”

521. Deudas a corto plazo

522. Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados

523. Proveedores de inmovilizado a corto plazo

524. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo

525. Efectos a pagar a corto plazo

526. Dividendo activo a pagar

527. Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito

528. Intereses a corto plazo de deudas

529. Provisiones a corto plazo

- 5291. Provisión a corto plazo para impuestos
- 5292. Provisión a corto plazo para otras responsabilidades

5293. Provisión a corto plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado

5295. Provisión a corto plazo para actuaciones medioambientales

Financiación ajena a corto plazo no instrumentada en valores negociables ni contraída con personas o entidades que tengan la calificación de partes vinculadas, incluyendo los dividendos a pagar. Asimismo, este subgrupo incluye las provisiones cuya cancelación se prevea en el corto plazo.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo corriente del balance.

La parte de los pasivos a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo corriente del balance; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que representen las deudas y provisiones a largo plazo con vencimiento a corto de las cuentas correspondientes de los subgrupos 14 y 17.

520. Deudas a corto plazo con entidades de crédito

Las contraídas con entidades de crédito por préstamos recibidos y otros débitos, con vencimiento no superior a un año.

El contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

5200. Préstamos a corto plazo de entidades de crédito

Cantidad que corresponde por este concepto de acuerdo con las estipulaciones del contrato.

a) Se abonará:

a₁) A la formalización del préstamo, por el importe recibido, minorado, en su caso, en los costes de la transacción, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará por el reintegro, total o parcial, con abono a cuentas del subgrupo 57.

5201. Deudas a corto plazo por crédito dispuesto

Deudas por cantidades dispuestas en póliza de crédito.

- a) Se abonará:
 - a₁) Por las cantidades dispuestas, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
 - a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.
- b) Se cargará por la cancelación, total o parcial, de la deuda, con abono a cuentas del subgrupo 57.

5208. Deudas por efectos descontados

Deudas a corto plazo con entidades de crédito consecuencia del descuento de efectos.

- a) Se abonará:
 - a₁) Al descontar los efectos, por el importe percibido, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, por los intereses y gastos soportados, con cargo, generalmente, a la cuenta 665.
 - a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.
- b) Se cargará:
 - b₁) Al vencimiento de los efectos atendidos, con abono, generalmente, a las cuentas 431 y 441.
 - b₂) Por el importe de los efectos no atendidos al vencimiento, con abono a cuentas del subgrupo 57.

5209. Deudas por operaciones de “factoring”

Deudas a corto plazo con entidades de crédito consecuencia de operaciones de “factoring” en las que la empresa retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de los derechos de cobro.

- a) Se abonará:
 - a₁) Por la financiación obtenida, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, por los intereses y gastos soportados, con cargo, generalmente, a la cuenta 665.
 - a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará:

- b₁) Al vencimiento de los derechos de cobro atendidos, con abono, generalmente, a la cuenta 432.
- b₂) Por el importe de los derechos de cobro no atendidos al vencimiento, con abono a cuentas del subgrupo 57.

521. Deudas a corto plazo

Las contraídas con terceros por préstamos recibidos y otros débitos no incluidos en otras cuentas de este subgrupo, con vencimiento no superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

- a₁) A la formalización de la deuda o del préstamo, por el importe recibido, minorado, en su caso, en los costes de la transacción, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
- a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará por el reintegro, total o parcial, con abono a cuentas del subgrupo 57.

522. Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados

Cantidades concedidas por las Administraciones Públicas, tanto nacionales como internacionales, empresas o particulares con carácter de subvención, donación o legado reintegrable, con vencimiento no superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por las cantidades concedidas a la empresa, con cargo, generalmente, a cuentas de los subgrupos 47 ó 57.

b) Se cargará:

- b₁) Por cualquier circunstancia que determine la reducción total o parcial de las mismas, con arreglo a los términos de su concesión, con abono, generalmente, a la cuenta 4758.

- b₂) Si pierde su carácter de reintegrable, con abono de su saldo a las cuentas 130, 131 ó 132 o a cuentas del subgrupo 74.

523. Proveedores de inmovilizado a corto plazo

Deudas con suministradores de bienes definidos en el grupo 2, con vencimiento no superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará:
 - a₁) Por la recepción a conformidad de los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.
 - a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.
- b) Se cargará:
 - b₁) Por la instrumentación de las deudas en efectos a pagar, con abono a la cuenta 525.
 - b₂) Por la cancelación, total o parcial, de las deudas, con abono a cuentas del subgrupo 57.

524. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo

Deudas con vencimiento no superior a un año con otras entidades en calidad de cedentes del uso de bienes, en acuerdos que deban calificarse como arrendamientos financieros en los términos recogidos en las normas de registro y valoración.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará:
 - a₁) Por la recepción a conformidad del derecho de uso sobre los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.
 - a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.
- b) Se cargará por la cancelación, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

525. Efectos a pagar a corto plazo

Deudas contraídas por préstamos recibidos y otros débitos con vencimiento no superior a un año, instrumentadas mediante efectos de giro, incluidas aquellas que tengan su origen en suministros de bienes de inmovilizado.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará:
 - a₁) Cuando la empresa acepte los efectos, con cargo, generalmente, a cuentas de este subgrupo.
 - a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.
- b) Se cargará por el pago de los efectos al llegar su vencimiento, con abono a cuentas del subgrupo 57.

526. Dividendo activo a pagar

Deudas con accionistas por dividendos activos, sean definitivos o “a cuenta” de los beneficios del ejercicio.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará:
 - a₁) Por el dividendo “a cuenta” que se acuerde, con cargo a la cuenta 557.
 - a₂) Por el dividendo definitivo, excluido en su caso el dividendo “a cuenta”, al aprobarse la distribución de beneficios, con cargo a la cuenta 129.
 - a₃) De acordarse el reparto de reservas expresas de libre disposición, con cargo a cuentas del subgrupo 11.
- b) Se cargará:
 - b₁) Por la retención a cuenta de impuestos, con abono a la cuenta 475.
 - b₂) Al pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

527. Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito

Intereses a pagar, con vencimiento a corto plazo, de deudas con entidades de crédito.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por el importe de los intereses explícitos devengados durante el ejercicio, incluidos los no vencidos, con cargo a la cuenta 662.
- b) Se cargará cuando se produzca el pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

528. Intereses a corto plazo de deudas

Intereses a pagar, con vencimiento a corto plazo, de deudas, excluidos los que deban ser registrados en la cuenta 527.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por el importe de los intereses explícitos devengados durante el ejercicio, incluidos los no vencidos, con cargo a la cuenta 662.
- b) Se cargará:
 - b₁) Por la retención a cuenta de impuestos, cuando proceda, con abono a la cuenta 475.
 - b₂) Al pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

529. Provisiones a corto plazo

Las provisiones incluidas en el subgrupo 14 cuya cancelación se prevea en el corto plazo, deberán figurar en el epígrafe del pasivo corriente "Provisiones a corto plazo"; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que represente la obligación a largo plazo con vencimiento a corto de las cuentas correspondientes del subgrupo 14.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras incluidas en este subgrupo es análogo al de las correspondientes cuentas del subgrupo 14.

53. INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO EN PARTES VINCULADAS

530. Participaciones a corto plazo en partes vinculadas

5303. Participaciones a corto plazo en empresas del grupo

5304. Participaciones a corto plazo en empresas asociadas

5305. Participaciones a corto plazo en otras partes vinculadas

531. Valores representativos de deuda a corto plazo de partes vinculadas

- 5313. Valores representativos de deuda a corto plazo de empresas del grupo
- 5314. Valores representativos de deuda a corto plazo de empresas asociadas
- 5315. Valores representativos de deuda a corto plazo de otras partes vinculadas
- 532. Créditos a corto plazo a partes vinculadas**
 - 5323. Créditos a corto plazo a empresas del grupo
 - 5324. Créditos a corto plazo a empresas asociadas
 - 5325. Créditos a corto plazo a otras partes vinculadas
- 533. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de partes vinculadas**
 - 5333. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de empresas del grupo
 - 5334. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de empresas asociadas
 - 5335. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de otras partes vinculadas
- 534. Intereses a corto plazo de créditos a partes vinculadas**
 - 5343. Intereses a corto plazo de créditos a empresas del grupo
 - 5344. Intereses a corto plazo de créditos a empresas asociadas
 - 5345. Intereses a corto plazo de créditos a otras partes vinculadas
- 535. Dividendo a cobrar de inversiones financieras en partes vinculadas**
 - 5353. Dividendo a cobrar de empresas del grupo
 - 5354. Dividendo a cobrar de empresas asociadas
 - 5355. Dividendo a cobrar de otras partes vinculadas
- 539. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en partes vinculadas**
 - 5393. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en empresas del grupo
 - 5394. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en empresas asociadas
 - 5395. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en otras partes vinculadas

Inversiones financieras a corto plazo en empresas del grupo, multigrupo, asociadas y otras partes vinculadas, cualquiera que sea su forma de instrumentación, incluidos los dividendos e intereses devengados, con vencimiento no superior a un año, o sin vencimiento (como los instrumentos de patrimonio), cuando la empresa tenga la intención de venderlos en el corto plazo. También se incluirán en este subgrupo las fianzas y depósitos a corto plazo constituidos con estas personas o entidades y demás tipos de activos financieros e inversiones a corto plazo con estas personas o entidades. Estas inversiones se recogerán en las cuentas de tres o más cifras que se desarrollen.

La parte de las inversiones a largo plazo, con personas o entidades vinculadas, que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el activo corriente del balance, en el epígrafe “Inversiones en empresas del grupo y asociadas a corto plazo”; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que represente la inversión a largo plazo con vencimiento a corto plazo de las cuentas correspondientes del subgrupo 24.

530. Participaciones a corto plazo en partes vinculadas

Inversiones a corto plazo en derechos sobre el patrimonio neto -con o sin cotización en un mercado regulado- de partes vinculadas; generalmente, acciones emitidas por una sociedad anónima o participaciones en sociedades de responsabilidad limitada.

Figurará en el activo corriente del balance.

5303/5304 Participaciones a corto plazo en empresas del grupo/en empresas asociadas

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

- a) Se cargarán a la suscripción o compra, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 539.
- b) Se abonarán por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, si existen desembolsos pendientes a la cuenta 539 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

5305. Participaciones a corto plazo en otras partes vinculadas

El movimiento de la cuenta citada es el siguiente:

- a) Se cargará:

- a₁) A la suscripción o compra, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 539.
- a₂) Por las variaciones en su valor razonable, con abono a la cuenta 763.
- b) Se abonará:
 - b₁) Por las variaciones en su valor razonable, con cargo a la cuenta 663.
 - b₂) Por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y si existen desembolsos pendientes a la cuenta 539.

531. Valores representativos de deuda a corto plazo de partes vinculadas

Inversiones a corto plazo en obligaciones, bonos u otros valores representativos de deuda, incluidos aquellos que fijan su rendimiento en función de índices o sistemas análogos, emitidos por partes vinculadas, con vencimiento no superior a un año.

Figurará en el activo corriente del balance.

5313/5314/5315

Con carácter general, el movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

- a) Se cargarán:
 - a₁) A la suscripción o compra, por el precio de adquisición, excluidos los intereses explícitos devengados y no vencidos, con abono a cuentas del subgrupo 57.
 - a₂) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del valor, con abono, generalmente, a la cuenta 761.
- b) Se abonarán por las enajenaciones, amortizaciones o baja del activo de los valores, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

532. Créditos a corto plazo a partes vinculadas

Inversiones a corto plazo en préstamos y otros créditos no comerciales, incluidos los derivados de enajenaciones de inmovilizado, los originados por operaciones de arrendamiento financiero y las imposiciones a corto plazo, es-

tén o no formalizados mediante efectos de giro, concedidos a partes vinculadas, con vencimiento no superior a un año. Los diferentes créditos mencionados figurarán en cuentas de cinco cifras.

Figurará en el activo corriente del balance.

5323/5324/5325

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

- a) Se cargarán:
 - a₁) A la formalización del crédito, por el importe de éste, con abono a cuentas del subgrupo 57.
 - a₂) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del crédito, con abono, generalmente, a la cuenta 762.
- b) Se abonarán por el reintegro, total o parcial o baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

533. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de partes vinculadas

Intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de valores representativos de deuda a partes vinculadas.

Figurará en el activo corriente del balance.

5333/5334/5335

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

- a) Se cargarán:
 - a₁) A la suscripción o compra de los valores, por el importe de los intereses explícitos devengados y no vencidos cuyo vencimiento no sea superior a un año, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
 - a₂) Por los intereses explícitos devengados, cuyo vencimiento no sea superior a un año, con abono a la cuenta 761.
- b) Se abonarán:
 - b₁) Por el importe de los intereses cobrados, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

- b₂) A la enajenación, amortización o baja del activo de los valores, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

534. Intereses a corto plazo de créditos a partes vinculadas

Intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de créditos a partes vinculadas.

Figurará en el activo corriente del balance.

5343/5344/5345

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

- a) Se cargarán por los intereses explícitos devengados, cuyo vencimiento no sea superior a un año, con abono a la cuenta 762.
- b) Se abonarán:
 - b₁) Por el importe de los intereses cobrados, con cargo a cuentas del subgrupo 57.
 - b₂) Por el reintegro, total o parcial, o baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

535. Dividendo a cobrar de inversiones financieras en partes vinculadas

Créditos por dividendos, sean definitivos o “a cuenta”, pendientes de cobro, procedentes de inversiones financieras en empresas vinculadas.

Figurará en el activo corriente del balance.

5353/5354/5355

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

- a) Se cargarán por el importe devengado, con abono a la cuenta 760.
- b) Se abonarán por el importe cobrado, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y por la retención soportada a la cuenta 473.

539. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en partes vinculadas

Desembolsos pendientes, no exigidos, sobre participaciones en el patrimonio neto de partes vinculadas, cuando tengan la consideración de inversiones financieras a corto plazo.

Figurará en el activo corriente del balance, minorando la partida en la que se contabilicen las correspondientes participaciones.

5393/5394/5395

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

- a) Se abonarán a la adquisición o suscripción de las acciones, por el importe pendiente de desembolsar, con cargo a la cuenta 530.
- b) Se cargarán por los desembolsos que se vayan exigiendo, con abono a la cuenta 556, o a la cuenta 530 por los saldos pendientes, cuando se enajenen instrumentos de patrimonio no desembolsados totalmente.

54. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO

540. Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio

541. Valores representativos de deuda a corto plazo

542. Créditos a corto plazo

543. Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado

544. Créditos a corto plazo al personal

545. Dividendo a cobrar

546. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda

547. Intereses a corto plazo de créditos

548. Imposiciones a corto plazo

549. Desembolsos pendientes sobre instrumentos de patrimonio a corto plazo

Inversiones financieras temporales no relacionadas con partes vinculadas, cualquiera que sea su forma de instrumentación, incluidos los intereses devengados, con vencimiento no superior a un año o sin vencimiento (como los instrumentos de patrimonio), cuando la empresa tenga la intención de venderlos en el corto plazo.

La parte de las inversiones a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el activo corriente del balance, en el epígrafe “Inversiones financieras a corto plazo”; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que represente la inversión a largo plazo con vencimiento a corto plazo de las cuentas correspondientes del subgrupo 25.

540. Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio

Inversiones a corto plazo en derechos sobre el patrimonio neto -acciones con o sin cotización en un mercado regulado u otros valores, tales como, participaciones en instituciones de inversión colectiva, o participaciones en sociedades de responsabilidad limitada- de entidades que no tengan la consideración de partes vinculadas.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargara:

- a₁) A la suscripción o compra, con abono a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 549.
- a₂) Por las variaciones en su valor razonable, con abono a la cuenta 763.

b) Se abonará:

- b₁) Por las variaciones en su valor razonable, con cargo a la cuenta 663.
- b₂) Por las enajenaciones y en general por la baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y si existen desembolsos pendientes a la cuenta 549.

541. Valores representativos de deuda a corto plazo

Inversiones a corto plazo, por suscripción o adquisición de obligaciones, bonos u otros valores de renta fija, incluidos aquellos que fijan su rendimiento en función de índices o sistemas análogos.

Cuando los valores suscritos o adquiridos hayan sido emitidos por partes vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 531.

Figurará en el activo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

- a₁) A la suscripción o compra, por el precio de adquisición, excluidos los intereses explícitos devengados y no vencidos, con abono, a cuentas del subgrupo 57.

- a₂) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del valor, con abono, generalmente, a la cuenta 761.
- b) Se abonará por la enajenación, amortización o baja del activo de los valores, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

542. Créditos a corto plazo

Los préstamos y otros créditos no comerciales concedidos a terceros incluidos los formalizados mediante efectos de giro, con vencimiento no superior a un año.

Cuando los créditos hayan sido concertados con partes vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 532.

En esta cuenta se incluirán también las donaciones y legados de capital, reintegrables o no, concedidas a la empresa, a cobrar a corto plazo, que se liquiden mediante la entrega de efectivo u otros instrumentos financieros, excluidas las subvenciones que deban registrarse en cuentas de los subgrupos 44 ó 47.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará:
 - a₁) A la formalización del crédito por el importe de éste, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
 - a₂) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del crédito, con abono, generalmente, a la cuenta 762.
- b) Se abonará por el reintegro, total o parcial o baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

543. Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado

Créditos a terceros cuyo vencimiento no sea superior a un año, con origen en operaciones de enajenación de inmovilizado.

Cuando los créditos por enajenación de inmovilizado hayan sido concertados con partes vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 532.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará:
 - a₁) Por el importe de dichos créditos, excluidos los intereses que en su caso se hubieran acordado, con abono a cuentas del grupo 2.
 - a₂) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del crédito, con abono, generalmente, a la cuenta 762.
- b) Se abonará por el reintegro, total o parcial o baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

544. Créditos a corto plazo al personal

Créditos concedidos al personal de la empresa, que no tenga la calificación de parte vinculada, cuyo vencimiento no sea superior a un año.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 542.

545. Dividendo a cobrar

Créditos por dividendos, sean definitivos o “a cuenta”, pendientes de cobro.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por el importe devengado, con abono a la cuenta 760.
- b) Se abonará por el importe cobrado, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y por la retención soportada a la cuenta 473.

546. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda

Intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de valores representativos de deuda.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará:

- a₁) A la suscripción o compra de los valores, por el importe de los intereses explícitos devengados y no vencidos, cuyo vencimiento no sea superior a un año, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
- a₂) Por los intereses explícitos devengados, cuyo vencimiento no sea superior a un año, con abono a la cuenta 761.
- b) Se abonará:
 - b₁) Por el importe de los intereses cobrados, con cargo a cuentas del subgrupo 57.
 - b₂) A la enajenación, amortización o baja del activo de los valores, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

547. Intereses a corto plazo de créditos

Intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de créditos.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por los intereses explícitos devengados, cuyo vencimiento no sea superior a un año, con abono a la cuenta 762.
- b) Se abonará:
 - b₁) Por el importe de los intereses cobrados, con cargo a cuentas del subgrupo 57.
 - b₂) Por el reintegro, total o parcial, o baja del activo, con cargo, generalmente a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

548. Imposiciones a corto plazo

Saldos favorables en Bancos e Instituciones de Crédito formalizados por medio de “cuenta a plazo” o similares, con vencimiento no superior a un año y de acuerdo con las condiciones que rigen para el sistema financiero. También se incluirán, con el debido desarrollo en cuentas de cuatro cifras, los intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de imposiciones a plazo.

Cuando las imposiciones a plazo hayan sido concertadas con partes vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 532.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará a la formalización, por el importe entregado.
- b) Se abonará a la recuperación o traspaso de los fondos.

549. Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a corto plazo

Desembolsos pendientes, no exigidos, sobre participaciones en el patrimonio neto de empresas que no tengan la consideración de partes vinculadas, cuando se trate de inversiones financieras a corto plazo.

Figurará en el activo corriente del balance, minorando la partida en la que se contabilicen las correspondientes participaciones.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará a la adquisición o suscripción de las acciones, por el importe pendiente de desembolsar, con cargo a la cuenta 540.
- b) Se cargará por los desembolsos que se vayan exigiendo, con abono a la cuenta 556 o a la cuenta 540 por los saldos pendientes, cuando se enajenen instrumentos de patrimonio no desembolsados totalmente.

55. OTRAS CUENTAS NO BANCARIAS

550. Titular de la explotación

551. Cuenta corriente con socios y administradores

552. Cuenta corriente con otras personas y entidades vinculadas

5523. Cuenta corriente con empresas del grupo

5524. Cuenta corriente con empresas asociadas

5525. Cuenta corriente con otras partes vinculadas

554. Cuenta corriente con uniones temporales de empresas y comunidades de bienes

555. Partidas pendientes de aplicación

556. Desembolsos exigidos sobre participaciones en el patrimonio neto

557. Dividendo activo a cuenta

558. Socios por desembolsos exigidos

5580. Socios por desembolsos exigidos sobre acciones o participaciones ordinarias

5585. Socios por desembolsos exigidos por acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros

559. Derivados financieros a corto plazo

5590. Activos por derivados financieros a corto plazo

5595. Pasivos por derivados financieros a corto plazo

550. Titular de la explotación

Cuenta corriente mantenida con el titular de la explotación que expresa la relación existente entre el patrimonio personal del titular y la empresa a lo largo del ejercicio.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Por los bienes y derechos traspasados a la empresa desde el patrimonio personal del titular.

a₂) Por los resultados positivos no capitalizados, con cargo a la cuenta 129.

b) Se cargará por los bienes y derechos retirados de la empresa con destino al patrimonio personal o al consumo final del titular.

c) Al final del ejercicio, se abonará o cargará, dependiendo de su saldo, con cargo o abono a la cuenta 102.

551/552. Cuentas corrientes con

Cuentas corrientes de efectivo con socios, administradores y cualquiera otra persona natural o jurídica que no sea Banco, banquero o Institución de Crédito, ni cliente o proveedor de la empresa, y que no correspondan a cuentas en participación.

Figurará en el activo corriente del balance la suma de saldos deudores, y en el pasivo corriente la suma de saldos acreedores.

Su movimiento es el siguiente:

Se cargarán por las remesas o entregas efectuadas por la empresa y se abonarán por las recepciones a favor de la empresa, con abono y cargo, respectivamente, a cuentas del subgrupo 57.

554. Cuenta corriente con uniones temporales de empresas y comunidades de bienes

Recoge los movimientos con las uniones temporales de empresas y comunidades de bienes en las que participe la empresa, derivados de aportaciones dinerarias, incluida la fundacional, devoluciones dinerarias de las uniones temporales de empresas, prestaciones recíprocas de medios, servicios y otros suplidos, y asignaciones de los resultados obtenidos en las mismas.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por las remesas o entregas efectuadas por la empresa, con abono a las cuentas de los grupos 2, 5 y 7 que correspondan.
- b) Se abonará por las recepciones a favor de la empresa, con cargo a las cuentas de los grupos 2, 5 y 6 que correspondan.

555. Partidas pendientes de aplicación

Remesas de fondos recibidas cuya causa no resulte, en principio, identificable y siempre que no correspondan a operaciones que por su naturaleza deban incluirse en otros subgrupos. Tales remesas permanecerán registradas en esta cuenta el tiempo estrictamente necesario para aclarar su causa.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por los cobros que se produzcan, con cargo a cuentas del subgrupo 57.
- b) Se cargará al efectuar la aplicación, con abono a la cuenta a que realmente corresponda.

556. Desembolsos exigidos sobre participaciones en el patrimonio neto

Desembolsos exigidos y pendientes de pago correspondientes a participaciones en patrimonio neto.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará cuando se exija el desembolso, con cargo a cuentas de los subgrupos 24, 25, 53 ó 54.

- b) Se cargará por los desembolsos que se efectúen, con abono a cuentas del subgrupo 57.

557. Dividendo activo a cuenta

Importes, con carácter de “a cuenta” de beneficios, cuya distribución se acuerde por el órgano competente.

Figurará en el patrimonio neto, minorando los fondos propios.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará al acordarse su distribución, con abono a la cuenta 526.
- b) Se abonará por el importe de su saldo cuando se tome la decisión sobre la distribución y aplicación de los beneficios, con cargo a la cuenta 129.

558. Socios por desembolsos exigidos

5580. Socios por desembolsos exigidos sobre acciones o participaciones ordinarias

Capital social escriturado, pendiente de desembolso, cuyo importe ha sido exigido a los accionistas o partícipes.

Se desglosarán, con el debido desarrollo en cuentas de cinco cifras, los desembolsos pendientes en mora.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por los desembolsos exigidos, con abono a la cuenta 1030.
- b) Se abonará en la medida en que dichos desembolsos se vayan efectuando, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

5585. Socios por desembolsos exigidos sobre acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros

Importe correspondiente a las acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros, emitidas y suscritas, pendientes de desembolso, cuyo importe ha sido exigido a los suscriptores.

Se desglosarán, con el debido desarrollo en cuentas de cinco cifras, los desembolsos pendientes en mora.

Figurará en el pasivo no corriente del balance, con signo negativo, minorando el epígrafe “Deudas a largo plazo con características especiales”.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por los desembolsos exigidos, con abono a la cuenta 153.
- b) Se abonará en la medida en que dichos desembolsos se vayan efectuando, con cargo a las cuentas del subgrupo 57.

559. Derivados financieros a corto plazo

Importe correspondiente a las operaciones con derivados financieros, clasificados en la cartera de negociación de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, cuyo plazo de liquidación no sea superior a un año. En particular, se recogerán en esta cuenta las primas pagadas o cobradas en operaciones con opciones, así como, con carácter general, las variaciones en el valor razonable de los instrumentos financieros derivados con los que opere la empresa: opciones, futuros, permutas financieras compraventa a plazo de moneda extranjera, etc.

El contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

5590. Activos por derivados financieros a corto plazo

Importe correspondiente a las operaciones con derivados financieros a corto plazo, con valoración favorable para la empresa, incluidos en la categoría “Activos financieros mantenidos para negociar”.

Figurará en el activo corriente del balance.

- a) Se cargará:
 - a₁) Por las cantidades satisfechas en el momento de la contratación, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
 - a₂) Por las ganancias que se generen en el ejercicio, con abono a la cuenta 763.
- b) Se abonará:
 - b₁) Por las pérdidas que se generen en el ejercicio hasta el límite del importe por el que figurara registrado el derivado en el activo en el ejercicio anterior, con cargo a la cuenta 663.

- b₂) Por el importe recibido en el momento de la liquidación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

5595. Pasivos por derivados financieros a corto plazo

Importe correspondiente a las operaciones con derivados financieros a corto plazo, con valoración desfavorable para la empresa, incluidos en la categoría “Pasivos financieros mantenidos para negociar”.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

a) Se abonará:

- a₁) Por el importe recibido en el momento de la contratación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
- a₂) Por las pérdidas que se generen en el ejercicio, con cargo a la cuenta 663.

b) Se cargará:

- b₁) Por las ganancias que se generen en el ejercicio hasta el límite del importe por el que figurara registrado el derivado en el pasivo en el ejercicio anterior, con abono a la cuenta 763.
- b₂) Por las cantidades satisfechas en el momento de la liquidación, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

56. FIANZAS Y DEPÓSITOS RECIBIDOS Y CONSTITUIDOS A CORTO PLAZO Y AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN

560. Fianzas recibidas a corto plazo

561. Depósitos recibidos a corto plazo

565. Fianzas constituidas a corto plazo

566. Depósitos constituidos a corto plazo

567. Intereses pagados por anticipado

568. Intereses cobrados por anticipado

La parte de las fianzas y depósitos, recibidos o constituidos, a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo o activo corriente del balance; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que representen las fianzas y depósitos a largo plazo con vencimiento a corto de las cuentas correspondientes de los subgrupos 18 y 26.

560. Fianzas recibidas a corto plazo

Efectivo recibido como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo no superior a un año.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará a la constitución, por el efectivo recibido, con cargo a cuentas del subgrupo 57.
- b) Se cargará:
 - b₁) A la cancelación, con abono a cuentas del subgrupo 57.
 - b₂) Por incumplimiento de la obligación afianzada que determine pérdidas en la fianza, con abono a la cuenta 759.

561. Depósitos recibidos a corto plazo

Efectivo recibido en concepto de depósito irregular, a plazo no superior a un año.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará a la constitución, por el efectivo recibido, con cargo a cuentas del subgrupo 57.
- b) Se cargará a la cancelación, con abono a cuentas del subgrupo 57.

565. Fianzas constituidas a corto plazo

Efectivo entregado como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo no superior a un año.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará a la constitución, por el efectivo entregado, con abono a cuentas del subgrupo 57.
- b) Se abonará:
 - b₁) A la cancelación, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

- b₂) Por incumplimiento de la obligación afianzada que determine pérdidas en la fianza, con cargo a la cuenta 659.

566. Depósitos constituidos a corto plazo

Efectivo entregado en concepto de depósito irregular, a plazo no superior a un año.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará a la constitución, por el efectivo entregado, con abono a cuentas del subgrupo 57.
- b) Se abonará a la cancelación, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

567. Intereses pagados por anticipado

Intereses pagados por la empresa que corresponden a ejercicios siguientes.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a las cuentas del subgrupo 66 que hayan registrado los intereses contabilizados.
- b) Se abonará, al principio del ejercicio siguiente, con cargo a cuentas del subgrupo 66.

568. Intereses cobrados por anticipado

Intereses cobrados por la empresa que corresponden a ejercicios siguientes.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a las cuentas del subgrupo 76 que hayan registrado los intereses contabilizados.
- b) Se cargará, al principio del ejercicio siguiente, con abono a cuentas del subgrupo 76.

57. TESORERÍA

570. **Caja, euros**

571. **Caja, moneda extranjera**

572. **Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros**

573. **Bancos e instituciones de crédito c/c vista, moneda extranjera**

574. **Bancos e instituciones de crédito, cuentas de ahorro, euros**

575. **Bancos e instituciones de crédito, cuentas de ahorro, moneda extranjera**

576. **Inversiones a corto plazo de gran liquidez**

570/571. **Caja,...**

Disponibilidades de medios líquidos en caja.

Figurarán en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

Se cargarán a la entrada de los medios líquidos y se abonarán a su salida, con abono y cargo a las cuentas que han de servir de contrapartida, según la naturaleza de la operación que provoca el cobro o el pago.

572/573/574/575. **Bancos e instituciones de crédito**

Saldos a favor de la empresa, en cuentas corrientes a la vista y de ahorro de disponibilidad inmediata en Bancos e Instituciones de Crédito, entendiéndose por tales Cajas de Ahorros, Cajas Rurales y Cooperativas de Crédito para los saldos situados en España y entidades análogas si se trata de saldos situados en el extranjero.

Se excluirán de contabilizar en este subgrupo los saldos en los Bancos e instituciones citadas cuando no sean de disponibilidad inmediata, así como los saldos de disposición inmediata si no estuvieran en poder de Bancos o de las instituciones referidas. También se excluirán los descubiertos bancarios que figurarán en todo caso en el pasivo corriente del balance.

Figurarán en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargarán por las entregas de efectivo y por las transferencias, con abono a la cuenta que ha de servir de contrapartida, según sea la naturaleza de la operación que provoca el cobro.

- b) Se abonarán por la disposición, total o parcial, del saldo, con cargo a la cuenta que ha de servir de contrapartida, según sea la naturaleza de la operación que provoca el pago.

576. Inversiones a corto plazo de gran liquidez

Inversiones financieras convertibles en efectivo, con un vencimiento no superior a tres meses desde la fecha de adquisición, que no tengan riesgos significativos de cambio de valor y que formen parte de la política de gestión normal de la tesorería de la empresa.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

Se cargará a la entrada de las inversiones financieras y se abonará a su salida, con abono y cargo a las cuentas que han de servir de contrapartida.

59. DETERIORO DEL VALOR DE INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO

593. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en partes vinculadas

5933. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en empresas del grupo

5934. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en empresas asociadas

5935. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en otras partes vinculadas

594. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de partes vinculadas

5943. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de empresas del grupo

5944. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de empresas asociadas

5945. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de otras partes vinculadas

595. Deterioro de valor de créditos a corto plazo a partes vinculadas

5953. Deterioro de valor de créditos a corto plazo a empresas del grupo

5954. Deterioro de valor de créditos a corto plazo a empresas asociadas

5955. Deterioro de valor de créditos a corto plazo a otras partes vinculadas

596. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo

597. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo

598. Deterioro de valor de créditos a corto plazo

Expresión contable de las correcciones de valor motivadas por las pérdidas por deterioro de los activos incluidos en el grupo 5.

En el supuesto de posteriores recuperaciones de valor, de acuerdo con lo que al respecto disponen las correspondientes normas de registro y valoración, las pérdidas por deterioro reconocidas deberán reducirse hasta su total recuperación, cuando así proceda de acuerdo con lo dispuesto en dichas normas.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance minorando la partida en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

593. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en partes vinculadas

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda a las inversiones a corto plazo en partes vinculadas.

5933/5934/5935

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

- a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 698.
- b) Se cargarán:
 - b₁) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 798.
 - b₂) Cuando se enajenen los valores o se den de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 53.

594. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de partes vinculadas

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda a las inversiones a corto plazo en valores representativos de deuda emitidos por personas o entidades que tengan la calificación de partes vinculadas.

5943/5944/5945

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

- a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 698.
- b) Se cargarán:
 - b₁) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 798.
 - b₂) Cuando se enajenen los valores o se den de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 53.

595. Deterioro del valor de créditos a corto plazo a partes vinculadas

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor correspondientes a créditos a corto plazo, concedidos a partes vinculadas.

5953/5954/5955

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

- a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 699.
- b) Se cargarán:
 - b₁) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 799.
 - b₂) Por la parte de crédito que resulte incobrable, con abono a cuentas del subgrupo 53.

596. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor de participaciones a corto plazo en el patrimonio neto de entidades que no tienen la consideración de partes vinculadas.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 698.
- b) Se cargará:
 - b₁) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 798.
 - b₂) Cuando se enajenen los valores o se den de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 54.

597. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponde a las inversiones a corto plazo en valores representativos de deuda emitidos por personas o entidades que no tengan la calificación de partes vinculadas.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 594.

598. Deterioro de valor de créditos a corto plazo

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor en créditos del subgrupo 54.

Su movimiento es análogo al señalado para cuenta 595.

GRUPO 6

COMPRASY GASTOS

Aprovisionamientos de mercaderías y demás bienes adquiridos por la empresa para revenderlos, bien sea sin alterar su forma y sustancia, o previo sometimiento a procesos industriales de adaptación, transformación o construcción. Comprende también todos los gastos del ejercicio, incluidas las adquisiciones de servicios y de materiales consumibles, la variación de existencias adquiridas y otros gastos y pérdidas del ejercicio.

En general todas las cuentas del grupo 6 se abonan, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 129; por ello, al exponer los movimientos de las sucesivas cuentas del grupo sólo se hará referencia al cargo. En las excepciones se citarán los motivos de abono y cuentas de contrapartida.

60. COMPRAS

600. Compras de mercaderías

601. Compras de materias primas

602. Compras de otros aprovisionamientos

606. Descuentos sobre compras por pronto pago

607. Trabajos realizados por otras empresas

608. Devoluciones de compras y operaciones similares

609. “Rappels” por compras

Las cuentas del subgrupo 60 se adaptarán por las empresas a las características de las operaciones que realizan, con la denominación específica que a estas corresponda.

600/601/602/607. Compras de

Aprovisionamiento de la empresa de bienes incluidos en los subgrupos 30, 31 y 32.

Comprende también los trabajos que, formando parte del proceso de producción propia, se encarguen a otras empresas.

Estas cuentas se cargarán por el importe de las compras, a la recepción de las remesas de los proveedores o a su puesta en camino si las mercaderías y bienes se transportasen por cuenta de la empresa, con abono a cuentas del subgrupo 40 ó 57.

En particular, la cuenta 607 se cargará a la recepción de los trabajos encargados a otras empresas.

606. Descuentos sobre compras por pronto pago

Descuentos y asimilados que le concedan a la empresa sus proveedores, por pronto pago, no incluidos en factura.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por los descuentos y asimilados concedidos, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 40.
- b) Se cargará por el saldo al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129.

608. **Devoluciones de compras y operaciones similares**

Remesas devueltas a proveedores, normalmente por incumplimiento de las condiciones del pedido. En esta cuenta se contabilizarán también los descuentos y similares originados por la misma causa, que sean posteriores a la recepción de la factura.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por el importe de las compras que se devuelvan y, en su caso, por los descuentos y similares obtenidos, con cargo a cuentas del subgrupo 40 ó 57.
- b) Se cargará por el saldo al cierre de ejercicio, con abono a la cuenta 129.

609. **“Rappels” por compras**

Descuentos y similares que se basen en haber alcanzado un determinado volumen de pedidos.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por los “rappels” que correspondan a la empresa, concedidos por los proveedores, con cargo a cuentas del subgrupo 40 ó 57.
- b) Se cargará por el saldo al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129.

61. **VARIACIÓN DE EXISTENCIAS**

610. **Variación de existencias de mercaderías**

611. **Variación de existencias de materias primas**

612. **Variación de existencias de otros aprovisionamientos**

610/611/612. **Variación de existencias de ...**

Cuentas destinadas a registrar, al cierre de ejercicio, las variaciones entre las existencias finales y las iniciales, correspondientes a los subgrupos 30, 31 y 32 (mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos).

Su movimiento es el siguiente:

Se cargarán por el importe de las existencias iniciales y se abonarán por el de las existencias finales, con abono y cargo, respectivamente, a cuentas de los subgrupos 30, 31 y 32. El saldo que resulte en estas cuentas se cargará o abonará, según los casos, a la cuenta 129.

62. SERVICIOS EXTERIORES

620. Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio

621. Arrendamientos y cánones

622. Reparaciones y conservación

623. Servicios de profesionales independientes

624. Transportes

625. Primas de seguros

626. Servicios bancarios y similares

627. Publicidad, propaganda y relaciones públicas

628. Suministros

629. Otros servicios

Servicios de naturaleza diversa adquiridos por la empresa, no incluidos en el subgrupo 60 o que no formen parte del precio de adquisición del inmovilizado o de las inversiones financieras a corto plazo.

Los cargos en las cuentas 620/629 se harán normalmente con abono a la cuenta 410, a cuentas del subgrupo 57, a provisiones del subgrupo 14 o de la cuenta 529 o, en su caso, a la cuenta 475.

620. Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio

Gastos de investigación y desarrollo por servicios encargados a otras empresas.

621. Arrendamientos y cánones

Arrendamientos

Los devengados por el alquiler o arrendamiento operativo de bienes muebles e inmuebles en uso o a disposición de la empresa.

Cánones

Cantidades fijas o variables que se satisfacen por el derecho al uso o a la concesión de uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial.

622. Reparaciones y conservación

Los de sostenimiento de los bienes comprendidos en el grupo 2.

623. Servicios de profesionales independientes

Importe que se satisface a los profesionales por los servicios prestados a la empresa. Comprende los honorarios de economistas, abogados, auditores, notarios, etc., así como las comisiones de agentes mediadores independientes.

624. Transportes

Transportes a cargo de la empresa realizados por terceros, cuando no proceda incluirlos en el precio de adquisición del inmovilizado o de las existencias. En esta cuenta se registrarán, entre otros, los transportes de ventas.

625. Primas de seguros

Cantidades satisfechas en concepto de primas de seguros, excepto las que se refieren al personal de la empresa y las de naturaleza financiera.

626. Servicios bancarios y similares

Cantidades satisfechas en concepto de servicios bancarios y similares, que no tengan la consideración de gastos financieros.

627. Publicidad, propaganda y relaciones públicas

Importe de los gastos satisfechos por los conceptos. que indica la denominación de esta cuenta.

628. Suministros

Electricidad y cualquier otro abastecimiento que no tuviere la cualidad de almacenable.

629. Otros servicios

Los no comprendidos en las cuentas anteriores.

En esta cuenta se contabilizarán, entre otros, los gastos de viaje del personal de la empresa, incluidos los de transporte, y los gastos de oficina no incluidos en otras cuentas.

63. TRIBUTOS

630. Impuesto sobre beneficios

6300. Impuesto corriente

6301. Impuesto diferido

631. Otros tributos

633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios

634. Ajustes negativos en la imposición indirecta

6341. Ajustes negativos en IVA de activo corriente

6342. Ajustes negativos en IVA de inversiones

636. Devolución de impuestos

638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios

639. Ajustes positivos en la imposición indirecta

6391. Ajustes positivos en IVA de activo corriente

6392. Ajustes positivos en IVA de inversiones

630. Impuesto sobre beneficios

Importe del impuesto sobre beneficios devengado en el ejercicio, salvo el originado con motivo de una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto.

Con carácter general, el contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

6300. Impuesto corriente

a) Se cargará:

a₁) Por la cuota a ingresar, con abono a la cuenta 4752.

a₂) Por las retenciones soportadas y los ingresos a cuenta del impuesto realizados, hasta el importe de la cuota líquida del período, con abono a la cuenta 473.

6301. Impuesto diferido

a) Se cargará:

a₁) Por el importe de los pasivos por diferencias temporarias imponibles originados en el ejercicio, con abono a la cuenta 479.

- a₂) Por la aplicación de los activos por diferencias temporarias deducibles de ejercicios anteriores, con abono a la cuenta 4740.
 - a₃) Por la aplicación del crédito impositivo como consecuencia de la compensación en el ejercicio de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, con abono a la cuenta 4745.
 - a₄) Por el importe del efecto impositivo de las diferencias permanentes a imputar en varios ejercicios, con abono a la cuenta 1370.
 - a₅) Por el importe del efecto impositivo correspondiente a las deducciones y bonificaciones a imputar en varios ejercicios, con abono a la cuenta 1371.
 - a₆) Por la aplicación fiscal de las deducciones o bonificaciones de ejercicios anteriores, con abono a la cuenta 4742.
 - a₇) Por el importe del efecto impositivo derivado de la transferencia a resultados de ingresos imputados directamente al patrimonio neto que hubieran ocasionado el correspondiente impuesto corriente en ejercicios previos, con abono a las cuentas 130, 131 ó 132.
- b) Se abonará:
- b₁) Por el importe de los activos por diferencias temporarias deducibles originados en el ejercicio, con cargo a la cuenta 4740.
 - b₂) Por el crédito impositivo generado en el ejercicio como consecuencia de la existencia de base imponible negativa a compensar, con cargo a la cuenta 4745.
 - b₃) Por la cancelación de pasivos por diferencias temporarias imponibles de ejercicios anteriores, con cargo a la cuenta 479.
 - b₄) Por las diferencias permanentes periodificadas que se imputan al ejercicio, con cargo a la cuenta 1370.
 - b₅) Por las deducciones y bonificaciones periodificadas que se imputan al ejercicio, con cargo a la cuenta 1371.
 - b₆) Por los activos por deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, pendientes de aplicar fiscalmente, con cargo a la cuenta 4742.
- c) Se abonará o cargará, con cargo o abono en la cuenta 129.

631. Otros tributos

Importe de los tributos de los que la empresa es contribuyente y no tengan asiento específico en otras cuentas de este subgrupo o en la cuenta 477.

Se exceptúan igualmente los tributos que deban ser cargados en otras cuentas de acuerdo con las definiciones de las mismas, como sucede, entre otros, con los contabilizados en las cuentas 600/602 y en el subgrupo 62.

Esta cuenta se cargará cuando los tributos sean exigibles, con abono a cuentas de los subgrupos 47 y 57. Igualmente se cargará por el importe de la provisión dotada en el ejercicio con abono a las cuentas 141 y 5291.

633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios

Disminución, conocida en el ejercicio, de los activos por impuesto diferido o aumento, igualmente conocido en el ejercicio, de los pasivos por impuesto diferido, respecto de los activos y pasivos por impuesto diferido anteriormente generados, salvo que dichos saldos se hayan originado como consecuencia de una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto.

a) Se cargará:

- a₁) Por el menor importe del activo por diferencias temporarias deducibles, con abono a la cuenta 4740.
- a₂) Por el menor importe del crédito impositivo por pérdidas a compensar, con abono a la cuenta 4745.
- a₃) Por el menor importe del activo por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar, con abono a la cuenta 4742.
- a₄) Por el mayor importe del pasivo por diferencias temporarias imponibles, con abono a la cuenta 479.

634. Ajustes negativos en la imposición indirecta

Aumento de los gastos por impuestos indirectos, que se produce como consecuencia de regularizaciones y cambios en la situación tributaria de la empresa.

6341/6342. Ajustes negativos en IVA

Importe de las diferencias negativas que resulten, en el IVA soportado deducible correspondiente a operaciones de bienes o servicios del activo corriente o de bienes de inversión, al practicarse las regularizaciones anuales derivadas de la aplicación de la Regla de Prorrata.

Estas cuentas se cargarán por el importe de la regularización anual, con abono a la cuenta 472.

636. Devolución de impuestos

Importe de los reintegros de impuestos exigibles por la empresa como consecuencia de pagos indebidamente realizados, excluidos aquellos que hubieran sido cargados en cuentas del grupo 2.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará cuando sean exigibles las devoluciones, con cargo a la cuenta 4709.
- b) Se cargará por el saldo al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129.

638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios

Aumento, conocido en el ejercicio, de los activos por impuesto diferido o disminución, igualmente conocida en el ejercicio, de los pasivos por impuesto diferido, respecto de los activos y pasivos por impuesto diferido anteriormente generados, salvo que dichos saldos se hayan originado como consecuencia de una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará:
 - a₁) Por el mayor importe del activo por diferencias temporarias deducibles, con cargo a la cuenta 4740.
 - a₂) Por el mayor importe del crédito impositivo por pérdidas a compensar, con cargo a la cuenta 4745.
 - a₃) Por el mayor importe del activo por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar, con cargo a la cuenta 4742.
 - a₄) Por el menor importe del pasivo por diferencias temporarias imponibles, con cargo a la cuenta 479.
- b) Se cargará por el saldo al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129.

639. Ajustes positivos en la imposición indirecta

Disminución de los gastos por impuestos indirectos, que se produce como consecuencia de regularizaciones y cambios en la situación tributaria de la empresa.

6391/6392. **Ajustes positivos en IVA...**

Importe de las diferencias positivas que resulten, en el IVA soportado deducible correspondiente a operaciones de bienes o servicios del activo corriente o de bienes de inversión, al practicarse las regularizaciones anuales derivadas de la aplicación de la Regla de Prorrata.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonarán por el importe de la regularización anual, con cargo a la cuenta 472.
- b) Se cargarán por el saldo al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129.

64. **GASTOS DE PERSONAL**

640. **Sueldos y salarios**

641. **Indemnizaciones**

642. **Seguridad Social a cargo de la empresa**

649. **Otros gastos sociales**

Retribuciones al personal, cualquiera que sea la forma o el concepto por el que se satisfacen; cuotas de la Seguridad Social a cargo de la empresa y los demás gastos de carácter social.

640. **Sueldos y salarios**

Remuneraciones, fijas y eventuales, al personal de la empresa.

- a) Se cargará por el importe íntegro de las remuneraciones devengadas:
 - a₁) Por el pago en efectivo, con abono a cuentas del subgrupo 57.
 - a₂) Por las devengadas y no pagadas, con abono a la cuenta 465.
 - a₃) Por compensación de deudas pendientes, con abono a las cuentas 254, 460 y 544 según proceda.
 - a₄) Por las retenciones de tributos y cuotas de la Seguridad Social a cargo del personal, con abono a cuentas del subgrupo 47.

641. **Indemnizaciones**

Cantidades que se entregan al personal de la empresa para resarcirle de un daño o perjuicio. Se incluyen específicamente en esta cuenta las indemnizaciones por despido y jubilaciones anticipadas.

Se cargará por el importe de las indemnizaciones, con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 46, 47 ó 57.

642. Seguridad Social a cargo de la empresa

Cuotas de la empresa a favor de los organismos de la Seguridad Social por las diversas prestaciones que éstos realizan.

Se cargará por las cuotas devengadas, con abono a la cuenta 476.

649. Otros gastos sociales

Gastos de naturaleza social realizados en cumplimiento de una disposición legal o voluntariamente por la empresa.

Se citan, a título indicativo, las subvenciones a economatos y comedores; sostenimiento de escuelas e instituciones de formación profesional; becas para estudio; primas por contratos de seguros sobre la vida, accidentes, enfermedad, etc., excepto las cuotas de la Seguridad Social.

Se cargará por el importe de los gastos, con abono a cuentas de los grupos 5 ó 7, según se paguen en efectivo o en mercaderías u otros productos.

65. OTROS GASTOS DE GESTIÓN

650. Pérdidas de créditos comerciales incobrables

651. Resultados de operaciones en común

6510. Beneficio transferido (gestor)

6511. Pérdida soportada (partícipe o asociado no gestor)

659. Otras pérdidas en gestión corriente

Gastos de gestión no comprendidos en otros subgrupos.

650. Pérdidas de créditos comerciales incobrables

Pérdidas por deterioro en insolvencias firmes de clientes y deudores del grupo 4.

Se cargará por el importe de las insolvencias firmes, con abono a cuentas de los subgrupos 43 y 44.

651. Resultados de operaciones en común

6510. Beneficio transferido

Beneficio que corresponde a los partícipes no gestores en las operaciones reguladas por los artículos 239 a 243 del Código de Comercio y en otras operaciones en común de análogas características.

En la cuenta 6510 la empresa gestora contabilizará dicho beneficio, una vez cumplimentados los requisitos del citado artículo 243, o los que sean procedentes según la legislación aplicable para otras operaciones en común.

La cuenta 6510 se cargará por el beneficio que deba atribuirse a los partícipes no gestores, con abono a la cuenta 419, 449 o a cuentas del subgrupo 57.

6511. Pérdida soportada

Pérdida que corresponde a la empresa como partícipe no gestor de las operaciones acabadas de citar.

Se cargará por el importe de la pérdida, con abono a la cuenta 419, 449 o a cuentas del subgrupo 57.

659. Otras pérdidas en gestión corriente

Las que teniendo esta naturaleza, no figuran en cuentas anteriores. En particular, reflejará la regularización anual de utillaje y herramientas.

66. GASTOS FINANCIEROS

660. Gastos financieros por actualización de provisiones

661. Intereses de obligaciones y bonos

662. Intereses de deudas

663. Pérdidas por valoración de activos y pasivos financieros por su valor razonable

664. Gastos por dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros

665. Intereses por descuento de efectos y operaciones de “factoring”

666. Pérdidas en participaciones y valores representativos de deudas

667. Pérdidas de créditos no comerciales

668. Diferencias negativas de cambio

669. Otros gastos financieros

660. Gastos financieros por actualización de provisiones

Importe de la carga financiera correspondiente a los ajustes de valor de las provisiones en concepto de actualización financiera.

Se cargará por el reconocimiento del ajuste de carácter financiero, con abono a las correspondientes cuentas de provisiones, incluidas en los subgrupos 14 y 52.

661. Intereses de obligaciones y bonos

Importe de los intereses devengados durante el ejercicio correspondientes a la financiación ajena instrumentada en valores representativos de deuda, cualquiera que sea el plazo de vencimiento y el modo en que estén instrumentados tales intereses, incluidos con el debido desglose en cuentas de cuatro o más cifras, los intereses implícitos que correspondan a la periodificación de la diferencia entre el importe de reembolso y el precio de emisión de los valores, menos, en su caso, los costes asociados a la transacción.

Se cargará al devengo de los intereses por el íntegro de los mismos, con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 17, 50 ó 51 y, en su caso, a la cuenta 475.

662. Intereses de deudas

Importe de los intereses de los préstamos recibidos y otras deudas pendientes de amortizar, cualquiera que sea el modo en que se instrumenten tales intereses, realizándose los desgloses en las cuentas de cuatro o más cifras que sean necesarias; en particular, para registrar el interés implícito asociado a la operación.

Se cargará al devengo de los intereses por el íntegro de los mismos, con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 16, 17, 40, 51 ó 52 y, en su caso, a la cuenta 475.

663. Pérdidas por valoración de activos y pasivos financieros por su valor razonable

Pérdidas originadas por la valoración a valor razonable de activos y pasivos financieros clasificados como mantenidos para negociar o de activos financieros híbridos.

Se cargará por la disminución en el valor razonable de los activos financieros o el aumento en el valor de los pasivos financieros, con abono a la correspondiente cuenta del elemento patrimonial.

664. Gastos por dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros

Importe de los dividendos devengados durante el ejercicio correspondientes a la financiación ajena instrumentada en acciones o participaciones en el capital de la empresa que atendiendo a las características de la emisión deban contabilizarse como pasivo, cualquiera que sea el plazo de vencimiento.

Se cargará por el importe de los dividendos devengados, con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 51 ó 52 y, en su caso, a la cuenta 475.

665. Intereses por descuento de efectos y operaciones de “factoring”

Intereses en las operaciones de descuento de letras y otros efectos, así como en operaciones de “factoring” en las que la empresa retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de los derechos de cobro.

Se cargará por el importe de los intereses, con abono, generalmente, a la cuenta 5208 ó 5209.

666. Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda

Pérdidas producidas por la baja, enajenación, o cancelación de valores representativos de deuda e instrumentos de patrimonio, excluidas las que deban registrarse en las cuentas 663 y 673.

Se cargará por la pérdida producida, con abono a cuentas de los subgrupos 24, 25, 53 y 54.

667. Pérdidas de créditos no comerciales

Pérdidas producidas por insolvencias firmes de créditos no comerciales.

Se cargará por la pérdida producida con motivo de la insolvencia firme, con abono a cuentas de los subgrupos 24, 25, 53 y 54.

668. Diferencias negativas de cambio

Pérdidas producidas por modificaciones del tipo de cambio en partidas monetarias denominadas en moneda extranjera.

Se cargará:

- a₁) En cada cierre, por la pérdida de valoración de las partidas monetarias vivas a dicha fecha, con abono a las cuentas representativas de las mismas denominadas en moneda extranjera.
- a₂) Cuando venzan o se cancelen anticipadamente las partidas monetarias, mediante entrega del efectivo en moneda extranjera, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

669. Otros gastos financieros

Gastos de naturaleza financiera no recogidos en otras cuentas de este subgrupo. También recogerá las primas de seguros que cubren riesgos de naturaleza financiera; entre otras, las que cubran el riesgo de insolvencia de créditos no comerciales y el riesgo de tipo de cambio en moneda extranjera.

Se cargará por el importe de los gastos devengados, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 o a una cuenta representativa de deudas.

67. PÉRDIDAS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES Y GASTOS EXCEPCIONALES

670. Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible

671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material

672. Pérdidas procedentes de las inversiones inmobiliarias

673. Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas

6733. Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo, empresas del grupo

6734. Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo, empresas asociadas

6735. Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo, otras partes vinculadas

675. Pérdidas por operaciones con obligaciones propias

678. Gastos excepcionales

670/671/672. Pérdidas procedentes del inmovilizado

Pérdidas producidas en la enajenación de inmovilizado intangible, material o las inversiones inmobiliarias o por su baja del activo, como consecuencia de pérdidas irreversibles de dichos activos.

Se cargarán por la pérdida producida en la enajenación o baja, con abono a las cuentas del grupo 2 que correspondan.

673. Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas

Pérdidas producidas en la enajenación de participaciones a largo plazo en partes vinculadas o por su baja del activo.

6733/6734/6735

Las cuentas citadas de cuatro cifras se cargarán por la pérdida producida en la enajenación o baja, con abono a cuentas del subgrupo 24.

675. Pérdidas por operaciones con obligaciones propias

Pérdidas producidas con motivo de la amortización de obligaciones.

Se cargará, por la pérdida producida al amortizar los valores con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

678. Gastos excepcionales

Pérdidas y gastos de carácter excepcional y cuantía significativa que atendiendo a su naturaleza no deban contabilizarse en otras cuentas del grupo 6.

A título indicativo se señalan los siguientes: los producidos por inundaciones, sanciones y multas, incendios, etc.

68. DOTACIONES PARA AMORTIZACIONES

680. Amortización del inmovilizado intangible

681. Amortización del inmovilizado material

682. Amortización de las inversiones inmobiliarias

680/681/682. **Amortización de...**

Expresión de la depreciación sistemática anual efectiva sufrida por el inmovilizado intangible y material, por su aplicación al proceso productivo, y por las inversiones inmobiliarias.

Se cargarán por la dotación del ejercicio, con abono a las cuentas 280, 281 y 282.

69. PÉRDIDAS POR DETERIORO Y OTRAS DOTACIONES

690. Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible

691. Pérdidas por deterioro del inmovilizado material

692. Pérdidas por deterioro de las inversiones inmobiliarias

693. Pérdidas por deterioro de existencias

694. Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales

695. Dotación a la provisión por operaciones comerciales

6954. Dotación a la provisión por contratos onerosos

6959. Dotación a la provisión para otras operaciones comerciales

696. Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo

697. Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo

698. Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo

699. Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo

690/691/692. Pérdidas por deterioro del inmovilizado...

Corrección valorativa por deterioro de carácter reversible en el inmovilizado intangible y material y las inversiones inmobiliarias.

Se cargarán por el importe del deterioro estimado, con abono a las cuentas 290, 291 y 292, respectivamente.

693. Pérdidas por deterioro de existencias

Corrección valorativa, realizada al cierre del ejercicio, por el deterioro de carácter reversible en las existencias.

Se cargará por el importe del deterioro estimado, con abono a cuentas del subgrupo 39.

694. Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales

Corrección valorativa, realizada al cierre del ejercicio, por deterioro de carácter reversible en los saldos de clientes y deudores.

Se cargará por el importe del deterioro estimado, con abono a las cuentas 490 ó 493.

Cuando se utilice la alternativa segunda prevista en la cuenta 490, la definición y el movimiento contable se adaptarán a lo establecido en dicha cuenta.

695. Dotación a la provisión por operaciones comerciales

Dotación realizada por la empresa para el reconocimiento de obligaciones presentes derivadas de su tráfico comercial, siempre y cuando no encuentren reflejo en otras cuentas el grupo 6; en particular, se contabilizarán en esta cuenta las pérdidas asociadas a contratos onerosos, y los compromisos asumidos como consecuencia de la entrega de bienes o la prestación de servicios.

Con carácter general, el contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

6954. Dotación a la provisión por contratos onerosos

Se cargará por la pérdida estimada, con abono a la cuenta 4994.

6959. Dotación a la provisión para otras operaciones comerciales

Dotación, realizada al cierre del ejercicio, para riesgos derivados de devoluciones de ventas, garantías de reparación, revisiones y otras operaciones comerciales.

Se cargará por el importe de la obligación estimada, con abono a la cuenta 4999.

696. Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo

Corrección valorativa por deterioro del valor en inversiones de los subgrupos 24 y 25.

Se cargará por el importe del deterioro estimado, con abono a las cuentas 293, 294, 296 ó 297.

697. Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo

Corrección valorativa por deterioro del valor en créditos de los subgrupos 24 y 25.

Se cargará por el importe del deterioro estimado, con abono a las cuentas 295 ó 298.

698. Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo

Corrección valorativa por deterioro del valor en inversiones de los subgrupos 53 y 54.

Se cargará por el importe de la depreciación estimada, con abono a las cuentas 593, 594, 596 ó 597.

699. Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo

Corrección valorativa por deterioro del valor en créditos de los subgrupos 53 y 54.

Se cargará por el importe del deterioro estimado, con abono a las cuentas 595 ó 598.

GRUPO 7

VENTAS E INGRESOS

Enajenación de bienes y prestación de servicios que son objeto del tráfico de la empresa; comprende también otros ingresos, variación de existencias y beneficios del ejercicio.

En general, todas las cuentas del grupo 7 se cargan al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129; por ello, al exponer el juego de las sucesivas del grupo, sólo se hará referencia al abono. En las excepciones se citarán los motivos de cargo y cuentas de contrapartida.

- 70. VENTAS DE MERCADERÍAS, DE PRODUCCIÓN PROPIA, DE SERVICIOS, ETC
 - 700. **Ventas de mercaderías**
 - 701. **Ventas de productos terminados**
 - 702. **Ventas de productos semiterminados**
 - 703. **Ventas de subproductos y residuos**
 - 704. **Ventas de envases y embalajes**
 - 705. **Prestaciones de servicios**
 - 706. **Descuentos sobre ventas por pronto pago**
 - 708. **Devoluciones de ventas y operaciones similares**
 - 709. **“Rappels” sobre ventas**

Las cuentas del subgrupo 70 se adaptarán por las empresas a las características de las operaciones que realizan, con la denominación específica que a éstas corresponda.

700/705. Ventas de

Transacciones, con salida o entrega de los bienes o servicios objeto de tráfico de la empresa, mediante precio.

Estas cuentas se abonarán por el importe de las ventas con cargo a las cuentas del subgrupo 43 ó 57.

706. Descuentos sobre ventas por pronto pago

Descuentos y asimilados que conceda la empresa a sus clientes, por pronto pago, no incluidos en factura.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por los descuentos y asimilados concedidos, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 43.
- b) Se abonará por el saldo al cierre de ejercicio, con cargo a la cuenta 129.

708. Devoluciones de ventas y operaciones similares

Remesas devueltas por clientes, normalmente por incumplimiento de las condiciones del pedido. En esta cuenta se contabilizarán también los descuentos y similares originados por la misma causa, que sean posteriores a la emisión de la factura.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por el importe de las ventas devueltas por clientes y, en su caso, por los descuentos y similares concedidos, con abono a las cuentas de los subgrupos 43 ó 57 que correspondan.
- b) Se abonará por el saldo al cierre de ejercicio, con cargo a la cuenta 129.

709. “Rappels” sobre ventas

Descuentos y similares que se basan en haber alcanzado un determinado volumen de pedidos.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por los “rappels” que correspondan o sean concedidos a los clientes, con abono a las cuentas de los subgrupos 43 ó 57 que correspondan.
- b) Se abonará por el saldo al cierre de ejercicio, con cargo a la cuenta 129.

71. VARIACIÓN DE EXISTENCIAS

710. Variación de existencias de productos en curso

711. Variación de existencias de productos semiterminados

712. Variación de existencias de productos terminados

713. Variación de existencias de subproductos, residuos y materiales recuperados

710/713. Variación de existencias de

Cuentas destinadas a registrar, al cierre del ejercicio, las variaciones entre las existencias finales y las iniciales correspondientes a los subgrupos 33, 34, 35 y 36 (productos en curso, productos semiterminados, productos terminados y subproductos, residuos y materiales recuperados).

Su movimiento es el siguiente:

Se cargarán por el importe de las existencias iniciales y se abonarán por el de las existencias finales, con abono y cargo, respectivamente, a cuentas de los subgrupos 33, 34, 35 y 36. El saldo que resulte de estas cuentas se cargará o abonará, según los casos, a la cuenta 129.

73. TRABAJOS REALIZADOS PARA LA EMPRESA

730. Trabajos realizados para el inmovilizado intangible

731. Trabajos realizados para el inmovilizado material

732. Trabajos realizados en inversiones inmobiliarias

733. Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso

Contrapartida de los gastos realizados por la empresa para su inmovilizado, utilizando sus equipos y su personal, que se activan. También se contabilizarán en este subgrupo los realizados, mediante encargo, por otras empresas con finalidad de investigación y desarrollo.

730. Trabajos realizados para el inmovilizado intangible

Gastos de investigación y desarrollo y otros realizados para la creación de los bienes comprendidos en el subgrupo 20.

Se abonará por el importe de los gastos que sean objeto de inventario, con cargo a la cuenta 200, 201 ó 206.

731. Trabajos realizados para el inmovilizado material

Construcción o ampliación de los bienes y elementos comprendidos en el subgrupo 21.

Se abonará por el importe anual de los gastos, con cargo a cuentas del subgrupo 21.

732. Trabajos realizados en inversiones inmobiliarias

Ampliación de los inmuebles comprendidos en el subgrupo 22.

Se abonará por el importe anual de los gastos, con cargo en cuentas del subgrupo 22.

733. Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso

Trabajos realizados durante el ejercicio y no terminados al cierre del mismo, incluidos los realizados en inmuebles.

Se abonará por el importe anual de los gastos, con cargo a cuentas del subgrupo 23.

74. SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS

740. Subvenciones, donaciones y legados a la explotación

746. Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio

747. Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio

Importes que deben ser imputados al resultado del ejercicio por subvenciones, donaciones y legados. La empresa abrirá las cuentas de tres cifras que resulten necesarias.

740. Subvenciones, donaciones y legados a la explotación

Las recibidas de las Administraciones Públicas, empresas o particulares al objeto, por lo general de asegurar una rentabilidad mínima o compensar “déficit” de explotación del ejercicio o de ejercicios previos.

Se abonará por el importe concedido, con cargo a cuentas de los subgrupos 44, 47 ó 57.

746. Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio

Importe traspasado al resultado del ejercicio de las subvenciones, donaciones y legados de capital.

Su movimiento queda explicado en la cuenta 130.

747. Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio.

Importe traspasado al resultado del ejercicio de otras subvenciones, donaciones y legados.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 746.

75. OTROS INGRESOS DE GESTIÓN

751. Resultados de operaciones en común

7510. Pérdida transferida (gestor)

7511. Beneficio atribuido (partícipe o asociado no gestor)

752. Ingresos por arrendamientos

753. Ingresos de propiedad industrial cedida en explotación

754. Ingresos por comisiones

755. Ingresos por servicios al personal

759. Ingresos por servicios diversos

Ingresos derivados de la gestión no comprendidos en otros subgrupos.

751. Resultados de operaciones en común

7510. Pérdida transferida

Pérdida que corresponde a los partícipes no gestores en las operaciones reguladas por los artículos 239 a 243 del Código de Comercio y en otras operaciones en común de análogas características.

En la cuenta 7510 la empresa gestora contabilizará dicha pérdida, una vez cumplimentados los requisitos del citado artículo 243, o los que sean procedentes según la legislación aplicable para otras operaciones en común.

La cuenta 7510 se abonará por la pérdida que deba atribuirse a los partícipes no gestores, con cargo a la cuenta 419, 449 o a cuentas del subgrupo 57.

7511. Beneficio atribuido

Beneficio que corresponde a la empresa como partícipe no gestor de las operaciones acabadas de citar.

Se abonará por el importe del beneficio, con cargo a la cuenta 419, 449 o a cuentas del subgrupo 57.

752. Ingresos por arrendamientos

Los devengados por el alquiler o arrendamiento operativo de bienes muebles o inmuebles cedidos para el uso o la disposición por terceros.

Se abonará por el importe de los ingresos, con cargo a cuentas del subgrupo 44 ó 57.

753. Ingresos de propiedad industrial cedida en explotación

Cantidades fijas y variables que se perciben por la cesión en explotación, del derecho al uso, o la concesión del uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 752.

754. Ingresos por comisiones

Cantidades fijas o variables percibidas como contraprestación a servicios de mediación realizados de manera accidental. Si la mediación fuera el objeto principal de la actividad de la empresa, los ingresos por este concepto se registrarán en la cuenta 705.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 752.

755. Ingresos por servicios al personal

Ingresos por servicios varios, tales como economatos, comedores, transportes, viviendas, etc., facilitados por la empresa a su personal.

Se abonará por el importe de los ingresos, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 o a la cuenta 649.

759. Ingresos por servicios diversos

Los originados por la prestación eventual de ciertos servicios a otras empresas o particulares. Se citan, a modo de ejemplo, los de transporte, reparaciones, asesorías, informes, etc.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 752.

76. INGRESOS FINANCIEROS

760. Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio

761. Ingresos de valores representativos de deuda

762. Ingresos de créditos

7620. Ingresos de créditos a largo plazo

7621. Ingresos de créditos a corto plazo

763. Beneficios por valoración de activos y pasivos financieros por su valor razonable

766. Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda

768. Diferencias positivas de cambio

769. Otros ingresos financieros

760. Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio

Rentas a favor de la empresa, devengadas en el ejercicio, provenientes de participaciones en instrumentos de patrimonio.

Se abonará cuando nazca el derecho a percibir dividendos, por el íntegro de los mismos, con cargo a cuentas del subgrupo 53 ó 54 y, en su caso, a la cuenta 473.

761. Ingresos de valores representativos de deuda

Intereses de valores de renta fija a favor de la empresa, devengados en el ejercicio.

Se abonará al devengo de los intereses, tanto implícitos como explícitos, por el íntegro de los mismos, con cargo a cuentas de los subgrupos 24, 25, 53 ó 54 y, en su caso, a la cuenta 473.

762. Ingresos de créditos

Importe de los intereses de préstamos y otros créditos, devengados en el ejercicio.

Se abonará al devengo de los intereses, tanto implícitos como explícitos, por el íntegro de los mismos, con cargo a cuentas de los subgrupos 24, 25, 26, 43, 44, 53 ó 54 y, en su caso, a la cuenta 473.

763. Beneficios por valoración de activos y pasivos financieros por su valor razonable

Beneficios originados por la valoración a valor razonable de activos y pasivos financieros clasificados como mantenidos para negociar o de activos financieros híbridos.

Se abonará por el aumento en el valor razonable de los activos financieros o la disminución en el valor de los pasivos financieros, con cargo a la correspondiente cuenta del elemento patrimonial.

766. Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda

Beneficios producidos en la enajenación de valores representativos de deuda e instrumentos de patrimonio excluidos los que deban registrarse en las cuentas 763 y 773.

Se abonará por el beneficio producido en la enajenación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

768. Diferencias positivas de cambio

Beneficios producidos por modificaciones del tipo de cambio en partidas monetarias denominadas en moneda extranjera.

Se abonará:

- a₁) En cada cierre, por la ganancia de valoración de las partidas monetarias vivas a dicha fecha, con cargo a las cuentas representativas de las mismas denominadas en moneda extranjera.
- a₂) Cuando venzan o se cancelen anticipadamente las partidas monetarias, mediante entrega del efectivo en moneda extranjera, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

769. Otros ingresos financieros

Ingresos de naturaleza financiera no recogidos en otras cuentas de este subgrupo.

Se abonará por el importe de los ingresos devengados.

77. BENEFICIOS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES E INGRESOS EXCEPCIONALES

770. Beneficios procedentes del inmovilizado intangible

771. Beneficios procedentes del inmovilizado material

772. Beneficios procedentes de las inversiones inmobiliarias

773. Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas

7733. Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo, empresas del grupo

7734. Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo, empresas asociadas

7735. Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo, otras partes vinculadas

775. Beneficios por operaciones con obligaciones propias

778. Ingresos excepcionales

770/771/772 Beneficios procedentes del inmovilizado...

Beneficios producidos en la enajenación de inmovilizado intangible, material o las inversiones inmobiliarias.

Se abonarán por el beneficio obtenido en la enajenación con cargo, generalmente, a las cuentas del grupo 5 que correspondan.

773. Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas

Beneficios producidos en la enajenación de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

7733/7734/7735

Las cuentas citadas de cuatro cifras se abonarán por el beneficio obtenido en la enajenación, con cargo, generalmente, a las cuentas del grupo 5 que correspondan.

775. Beneficios por operaciones con obligaciones propias

Beneficios producidos con motivo de la amortización de obligaciones.

Se abonará, por los beneficios producidos al amortizar los valores con cargo a cuentas del subgrupo 17.

778. Ingresos excepcionales

Beneficios e ingresos de carácter excepcional y cuantía significativa que atendiendo a su naturaleza no deban contabilizarse en otras cuentas del grupo 7.

Se incluirán, entre otros, los procedentes de aquéllos créditos que en su día fueron amortizados por insolvencias firmes.

79. EXCESOS Y APLICACIONES DE PROVISIONES Y DE PÉRDIDAS POR DETERIORO

790. Reversión del deterioro del inmovilizado intangible

791. Reversión del deterioro del inmovilizado material

792. Reversión del deterioro de las inversiones inmobiliarias

793. Reversión del deterioro de existencias

794. Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales

795. Exceso de provisiones

7951. Exceso de provisión para impuestos

7952. Exceso de provisión para otras responsabilidades

7954. Exceso de provisión por operaciones comerciales

79544. Exceso de provisión por contratos onerosos

79549. Exceso de provisión para otras operaciones comerciales

7955. Exceso de provisión para actuaciones medioambientales

796. Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo

797. Reversión del deterioro de créditos a largo plazo

798. Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo

799. Reversión del deterioro de créditos a corto plazo

790/791/792. Reversión del deterioro del inmovilizado...

Corrección valorativa, por la recuperación de valor, del inmovilizado intangible y material y de las inversiones inmobiliarias, hasta el límite de las pérdidas contabilizadas con anterioridad.

Se abonarán por el importe de la corrección de valor, con cargo a las cuentas 290, 291 ó 292.

793. Reversión del deterioro de existencias

Importe de la corrección por deterioro existente al cierre del ejercicio anterior.

Se abonará, al cierre del ejercicio, por el deterioro contabilizado en el ejercicio precedente, con cargo a cuentas del subgrupo 39.

794. Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales

Importe de la corrección por deterioro existente al cierre del ejercicio anterior.

Se abonará por el deterioro contabilizado en el ejercicio precedente, con cargo a las cuentas 490 ó 493.

Cuando se utilice la alternativa segunda prevista en la cuenta 490, la definición y movimiento contable se adaptarán a lo establecido en dicha cuenta.

795. Exceso de provisiones

7951/7952/7954/7955

Diferencia positiva entre el importe de la provisión existente y el que corresponda al cierre del ejercicio o en el momento de atender la correspondiente obligación.

Las cuentas citadas de cuatro cifras se abonarán, por el exceso de provisión con cargo a las correspondientes cuentas del subgrupo 14 o a las cuentas 499 ó 529.

796. Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo

Corrección valorativa, por la recuperación de valor en inversiones financieras de los subgrupos 24 y 25, hasta el límite de las pérdidas contabilizadas con anterioridad.

Se abonará por el importe de la corrección de valor, con cargo a las cuentas 293, 294, 296 ó 297.

797. Reversión del deterioro de créditos a largo plazo

Corrección valorativa, por la recuperación de valor en créditos de los subgrupos 24 y 25.

Se abonará por el importe de la corrección de valor, con cargo a las cuentas 295 ó 298.

798. Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo

Corrección valorativa, por la recuperación de valor en inversiones financieras de los subgrupos 53 y 54 o, en su caso, hasta el límite de las pérdidas contabilizadas con anterioridad.

Se abonará por el importe de la corrección de valor, con cargo a las cuentas 593, 594, 596 ó 597.

799. Reversión del deterioro de créditos a corto plazo

Corrección valorativa, por la recuperación de valor en créditos de los subgrupos 53 y 54.

Se abonará por el importe de la corrección de valor, con cargo a las cuentas 595 ó 598.



VICEPRESIDENCIA
PRIMERA DEL GOBIERNO

GOBIERNO
DE ESPAÑA

MINISTERIO
DE ASUNTOS ECONÓMICOS
Y TRANSFORMACIÓN DIGITAL