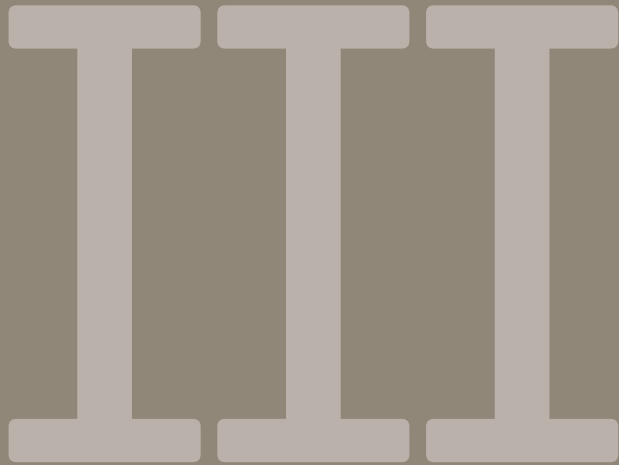


Anexo

Aspectos contables
y de auditoría

III



Aspectos contables y de auditoría

En este capítulo se detallan las principales obligaciones contables, de llevanza de libros mercantiles y de auditoría que deben observar los empresarios españoles.

Con arreglo a la normativa española todos los empresarios deben llevar una contabilidad ordenada, adecuada a su actividad, y mantener un libro de inventarios y balances y otro diario.

Las sociedades mercantiles están obligadas a llevar también un libro o libros de actas en el que constarán todos los acuerdos

tomados por las juntas generales y extraordinarias y los demás órganos colegiados de la sociedad.

El Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, establece, en el marco del proceso de convergencia en materia contable en el ámbito de la Unión Europea, los principios contables que pretenden asegurar que las cuentas anuales, formuladas con claridad, expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa incorporando los criterios contables contenidos en las Normas Internacionales de Contabilidad.



1. Marco jurídico	04
2. Registros contables	05
3. Cuentas anuales	06
4. Marco conceptual de la contabilidad y normas de registro y valoración	06
5. Beneficio distribuible	13
6. Consolidación	14
7. Requisitos de información en la memoria	14
8. Requisitos de auditoría	15
9. Requisitos de publicación de las cuentas anuales	18
10. Anexo I. Modelo de balance de situación	19
11. Anexo II. Modelo de cuenta de pérdidas y ganancias	24
12. Anexo III. Modelo de estado de cambios en el patrimonio neto	27
13. Anexo IV. Modelo de estado de flujos de efectivo	29

1. Marco jurídico

La normativa básica que regula el marco jurídico en el ámbito del derecho contable se encuentra incardinada dentro de la legislación mercantil y ha sido modificada en los últimos años debido a su obligada armonización con 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 derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y la Directiva 2006/43/CE, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas anuales consolidadas.

En este sentido, la anteriormente citada normativa comunitaria se había aprobado bajo la necesidad de una armonización contable internacional para, entre otros aspectos, (i) garantizar la transparencia y comparabilidad de Estados Financieros, (ii) conseguir un funcionamiento eficiente del mercado de capitales de la Unión Europea, (iii) cubrir las lagunas normativas derivadas de la escasa regulación procedente de las Directivas contables y de su, a su vez, también escaso nivel de desarrollo, y (iv) aclarar la diversidad de regulaciones.

Desde la perspectiva contable, la aprobación del Reglamento (CE) Número 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) en la Unión Europea, y del Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma, también llamado “Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España”, publicado por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) el 25 de junio de 2002, supusieron un punto de partida para orientar todo el proceso de reforma contable en España.

Dicho Reglamento estableció la obligación de aplicar las NIC aprobadas por el “IASB” (*International Accounting Standard Board*), para los ejercicios financieros que comenzasen a partir de 1 de enero de 2005, respecto a las cuentas anuales consolidadas de sociedades cuyos

valores, en la fecha de cierre de su balance, hubiesen sido admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro.

Asimismo, el Reglamento daba la opción a los estados miembros de permitir o exigir la aplicación de las referidas normas a las cuentas individuales de sociedades cotizadas, a las cuentas consolidadas de sociedades no cotizadas y a las cuentas individuales de sociedades no cotizadas.

En este sentido, en España se estableció que el enfoque general no debía ser la aplicación directa de las NIC, o NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera) en su versión más moderna, sino adaptar la normativa contable española a las mismas, incorporando únicamente los tratamientos contables que dichas normas establecen de forma obligatoria, y eligiendo, en caso de que las NIIF establecieran diferentes opciones de tratamiento contable, la que el Legislador considerara más prudente y acorde con la tradición contable española.

Asimismo, se determinó una jerarquía de fuentes que distingue (i) normas fundamentales, esto es, el Código de Comercio y el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas¹, que deben contener principios básicos, estables y duraderos, (ii) normas de desarrollo, esto es, el Plan General de Contabilidad, adaptaciones sectoriales del mismo (como más adelante se indica) y (iii) resoluciones del ICAC, que contendrán preceptos más detallados cuyo contenido se pueda modificar con mayor facilidad.

A partir de aquí, se inicia un proceso de reforma en España con la aprobación, en primer lugar, de la Ley 62/2003, de 30 de

¹ Actualmente, la regulación relativa a sociedades anónimas se contiene en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, que deroga tanto el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas como la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, refundiendo en un texto único ambas leyes e incluyendo en el mismo además aquella parte de la Ley del Mercado de Valores que regula los aspectos más puramente societarios de las sociedades anónimas con valores admitidos a cotización en un mercado secundario oficial y los artículos relativos a la sociedad comanditaria por acciones del Código de Comercio.

diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que supone una primera adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea.

Dicho proceso alcanza su mayor expresión en el año 2007 mediante la aprobación de importantes normas que han venido a ultimar los aspectos más significativos del proceso de adaptación de la normativa contable española a la normativa contable internacional:

- 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 introdujo importantes modificaciones tanto en el Código de Comercio, como en los entonces vigentes Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y en la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, en otras normas contables de carácter sectorial y, finalmente, adaptó por primera vez la Ley del Impuesto sobre Sociedades a la nueva terminología contable.
- El Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (Plan General de Contabilidad).
- El Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad para 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.

Asimismo, tras un proceso de adopción de normativa contable sectorial adicional, se han aprobado las siguientes adaptaciones sectoriales al nuevo Plan General de Contabilidad:

- Real Decreto 1317/2008, de 4 de julio, por el que se aprueba el Plan de Contabilidad de las entidades aseguradoras.
- Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre de 2010, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas.
- Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas.
- Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, por la que se aprueban aspectos contables de empresas públicas que operan en determinadas circunstancias.
- 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.

Conviene resaltar por su importancia la modificación de la normativa contable introducida por el Real Decreto 602/2016 de 17 de diciembre de 2016. Dicha modificación se efectúa por imperativo de 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, con el objetivo de desarrollar reglamentariamente las modificaciones introducidas en nuestro derecho contable por la Ley 22/2015, de 20 de julio (consecuencia del proceso de transposición de la Directiva 2013/34/UE, de 26 de junio de 2013). En concreto, el Real Decreto 602/2016 introduce modificaciones relevantes en las siguientes normas:

- El Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.
- El Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

- Las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.
- 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.

Actualmente la citada norma se encuentra en trámite de información pública.

Por lo que respecta a los sectores restantes respecto de los cuales existió una adaptación anterior a la aprobación del actualmente en vigor Plan General Contable (como por ejemplo, Constructoras, Inmobiliarias, Federaciones deportivas, Empresas de asistencia sanitaria, Sociedades anónimas deportivas, Eléctricas, empresas del sector vitivinícola.), continúan en vigor las anteriores adaptaciones sectoriales, siempre que no se opongan a la nueva normativa, conforme a lo dispuesto en la Disposición Transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprobó el nuevo Plan General de Contabilidad.

Desde la perspectiva de la auditoría de cuentas, la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas ha supuesto la culminación del proceso de adaptación de la normativa española a la Directiva 2006/43/CEE relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y consolidadas (tras su modificación por la Directiva 2014/56) y al Reglamento comunitario 537/2014 sobre los requisitos específicos para las denominadas Entidades de Interés Público.

La nueva normativa existente se ve completada e interpretada a través de Resoluciones y contestaciones a consultas que emite el ICAC. Precisamente en relación con la interpretación de la normativa contable, ha de tenerse en cuenta que el ICAC ha manifestado en su Consulta 1 del BOICAC 74/JUNIO, 2008, que en caso de ausencia de norma o interpretación dudosa, los administradores deben utilizar su criterio profesional respetando el marco conceptual del nuevo Plan General de Contabilidad y las *“normas de contabilidad generalmente aceptadas en España”*.

Asimismo, el ICAC manifiesta que, aunque las NIIF pueden servir de criterio interpretativo, no se prevé la obligatoriedad de su aplicación supletoria en las cuentas individuales. No obstante lo anterior, las NIIF serán de aplicación directa a las cuentas anuales consolidadas de entidades que coticen.

2. Registros contables

La normativa sobre los registros contables que han de mantener las empresas se encuentra en el Código de Comercio, que exige a todos los empresarios llevar una contabilidad ordenada, adecuada a su actividad, y mantener un libro de inventarios y balances y otro diario, sin perjuicio de lo exigido por las leyes o disposiciones especiales.

Las sociedades mercantiles están obligadas a llevar también un libro o libros de actas en el que consten, al menos, todos los acuerdos tomados por las juntas generales y especiales y los demás órganos colegiados de la sociedad.

En cuanto a los requisitos formales aplicables a los registros contables, el Código de Comercio establece que las empresas presentarán los libros obligatorios al Registro Mercantil del lugar donde tengan su domicilio, para su diligenciado y sellado antes de comenzar su utilización.

Se permite la realización de asientos y anotaciones por cualquier procedimiento idóneo sobre hojas separadas que posteriormente habrán de ser encuadernadas correlativamente para formar los libros obligatorios, los cuales han de legalizarse antes de que transcurran los cuatro meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio correspondiente.

Los citados requisitos formales también son de aplicación al libro registro de acciones nominativas de las sociedades anónimas y en comandita por acciones, así como al libro registro de socios de las sociedades de responsabilidad limitada, que podrán llevarse por medios informáticos.

3. Cuentas anuales

Tanto el Código de Comercio como el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital señalan que las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio, un estado de flujos de efectivo y la memoria, constituyendo estos cinco documentos una unidad de información a estos efectos (también se exige un informe de gestión, si bien no se considera parte constitutiva de las cuentas anuales). No obstante, el estado de flujos de efectivo no será obligatorio cuando así lo establezca una disposición legal (por ejemplo, para las sociedades que puedan formular balance y estado de cambios en el patrimonio neto en modelo abreviado, como se explica más adelante).

Ambas normas, Código y Texto Refundido, establecen los principios de contabilidad y los criterios de valoración. Asimismo, el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital especifica la información a incluir en la memoria.

El Plan General de Contabilidad desarrolla el contenido a incluir en las cuentas anuales individuales, siendo obligatoria su aplicación para todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria, sin perjuicio de aquellas empresas que puedan aplicar el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (Pymes) o las correspondientes adaptaciones sectoriales, y constituye el desarrollo en materia contable de la legislación mercantil.

El Plan General de Contabilidad tiene el siguiente contenido:

- Primera parte: Marco conceptual de la contabilidad.
- Segunda parte: Normas de registro y valoración.
- Tercera parte: Cuentas anuales.
- Cuarta parte: Cuadro de cuentas.
- Quinta parte: Definiciones y relaciones contables.

Desde la perspectiva de las cuentas anuales consolidadas, el RD 1159/2010 es el encargado de aprobar las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas.

4. Marco conceptual de la contabilidad y normas de registro y valoración

En relación con la aplicación práctica del Plan General de Contabilidad, tras una Primera Parte en la que se establece el Marco Conceptual de la Contabilidad, la Segunda Parte del mismo establece normas de registro y valoración para las diferentes partidas integrantes del activo, pasivo y cuenta de resultados.

A continuación, se incluyen brevemente las principales características contenidas en el Marco Conceptual y en las más significativas normas de registro y valoración introducidas por el Plan General de Contabilidad vigente:

Cuadro 1

Materia	Plan general de contabilidad (PGC)
Componentes de las cuentas anuales	Las cuentas anuales se componen del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias, del estado de cambios en el patrimonio neto, del estado de flujos de efectivo y de la memoria.
Estado de cambios en el patrimonio neto y estado de flujos de efectivo	Se incluyen como nuevos documentos integrantes de las cuentas anuales, además del balance, cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria. Para el estado de flujos de efectivo se opta por el método indirecto para su confección. Por su parte, el estado de cambios en el patrimonio neto se compone de dos partes: el estado de ingresos y gastos reconocidos y el estado total de cambios en el patrimonio neto.
Requisitos de la información a incluir en las cuentas anuales	La información incluida en las cuentas anuales debe ser relevante y fiable. Una cualidad derivada de la fiabilidad es la integridad. Además, la información financiera debe ser comparable y clara.
Principios contables	Los principios contables obligatorios son: empresa en funcionamiento, devengo, uniformidad, prudencia, no compensación e importancia relativa.
Compensación de partidas	Se aplica el principio de no compensación, salvo que una norma, de forma expresa, disponga lo contrario. En relación con posibles compensaciones, se establecen las condiciones para poder presentar por su importe neto un activo y un pasivo financiero, así como activos y pasivos por impuestos.
Elementos de las cuentas anuales	Se definen los siguientes elementos: activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos, que se reconocerán cuando 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. En relación con la valoración de dichos elementos, se incluye una definición de coste histórico o coste, valor razonable, valor neto realizable, valor en uso y valor actual, costes de venta, coste amortizado, costes de transacción, valor contable o en libros y valor residual.

Cuadro 2

MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD

Elaboración de las Cuentas anuales	
Información comparativa	En balance, cuenta de pérdidas y ganancias, estado de cambios en el patrimonio neto y estado de flujos de efectivo deberán figurar las cifras del ejercicio anterior. Asimismo, la información cuantitativa de la memoria también deberá referirse al ejercicio anterior.
Formato de la cuenta de pérdidas y ganancias	Prescribe un modelo definido y obligatorio en formato vertical. Las empresas que no alcancen un determinado volumen de activos, cifra de negocios y número de empleados pueden optar por un modelo abreviado.
Clasificación de los gastos en la cuenta de pérdidas y ganancias	Se clasifican de acuerdo con su naturaleza.
Distinción en el balance entre corriente y no corriente	Clasificación obligatoria en balance entre partidas corrientes y no corrientes.
Moneda de presentación, funcional y extranjera	Se definen los conceptos de moneda de presentación, moneda funcional y moneda extranjera.
Diferencias de cambio-Partidas no monetarias	Las diferencias de cambio se reconocen en el patrimonio neto o en el resultado del ejercicio según cómo se registren los cambios de valor de la partida subyacente.
Diferencias de cambio-Partidas monetarias	Las diferencias de cambio, tanto positivas como negativas, se reconocen en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que surgen.
Altas tasas de inflación	Se enumeran determinadas circunstancias indicativas de altas tasas de inflación.

Cuadro 3

NORMAS DE REGISTRO Y VALORACIÓN

Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias	
Inmovilizado material	Elementos patrimoniales tangibles destinados a servir de forma duradera en las actividades de la empresa mediante su uso en la producción de bienes o suministro de servicios o para fines administrativos.
Inmovilizado intangible	Activos no monetarios sin apariencia física susceptibles de valoración económica e identificación. Se amortizarán en función de su vida útil. No obstante, cuando esta no pueda ser estimada con fiabilidad, se amortizarán en un plazo de 10 años de forma lineal.
Inversiones inmobiliarias	Activos no corrientes que sean inmuebles y se posean para obtener rentas, plusvalías o ambas.
Costes de desmantelamiento, retiro y rehabilitación	La estimación inicial del valor actual de las obligaciones por desmantelamiento, retiro o rehabilitación de un activo formarán parte de su valor.
Capitalización de gastos financieros	La capitalización de determinados gastos financieros en el caso de los inmovilizados que necesiten más de un año para estar en condiciones de uso, resultará obligatoria. Como norma general, sólo se podrán capitalizar intereses antes de la entrada en funcionamiento del elemento.
Permuta de activos	<p>Permutas con carácter comercial. El bien recibido se valora por el valor razonable del activo entregado más las contrapartidas monetarias entregadas a cambio, salvo evidencia más clara del valor razonable del activo recibido y con el límite de este último.</p> <p>Permutas que carecen de carácter comercial (o aquellas en las que no pueda determinarse el valor razonable con fiabilidad): el activo adquirido se registrará por el valor en libros del activo entregado a cambio más las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado, con el límite, cuando esté disponible, del valor razonable del bien recibido si éste fuera menor.</p>

Cuadro 3 (Continuación)

NORMAS DE REGISTRO Y VALORACIÓN

Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias

Aportaciones de capital no dinerarias	Los bienes recibidos se valorarán por su valor razonable en el momento de la aportación, excepto si se puede asimilar a una permuta no comercial. Existen normas particulares si lo aportado representa, directa o indirectamente, un negocio. Para el aportante se aplicará lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros.
Pérdidas por deterioro del valor	Se producen cuando el valor contable supera el importe recuperable. Las correcciones valorativas por deterioro y su reversión se reconocerán como un gasto o un ingreso.
Reparaciones importantes del inmovilizado material	En la determinación del importe del inmovilizado material se tendrá en cuenta la incidencia de los costes de grandes reparaciones. Estos costes se amortizan durante el período que medie hasta la reparación. Cuando se realice la reparación, su coste se reconocerá como una sustitución si cumple las condiciones para su reconocimiento.
Gastos de investigación y desarrollo	Gastos de investigación. Serán gasto del ejercicio, si bien se podrán activar cuando cumplan determinadas circunstancias. Gastos de desarrollo. Se activarán cuando cumplan las condiciones establecidas para la activación de gastos de investigación.
Gastos de establecimiento	Serán gasto del ejercicio en que se incurra en ellos.

Cuadro 4

EXISTENCIAS Y ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA

Existencias

Definición	Se incluye una referencia expresa a las existencias en la prestación de servicios.
Descuentos comerciales y financieros	Se deducirá del precio de adquisición de las existencias cualquier descuento, rebaja o similar directamente atribuible.
Gastos financieros	Se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción de las existencias que necesiten más de un año para estar en condiciones de venderse.

Activos no corrientes (grupos enajenables) mantenidos para la venta

Activo no corriente mantenido para la venta	Un activo no corriente se clasifica como mantenido para la venta si su valor contable se va a recuperar fundamentalmente a través de su venta en lugar de por su uso continuado.
---	--

Cuadro 5

IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

Consideración de diferencias temporarias	Son aquéllas derivadas de la diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio propio, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura. Esto incluye, pero no se limita, a las diferencias temporales. Se basa en el método basado en el balance.
--	--

Cuadro 6

RETRIBUCIONES AL PERSONAL A LARGO PLAZO Y PROVISIONES

Retribuciones al personal a largo plazo

Clasificación de los planes de pensiones a efectos de su tratamiento contable

Distingue entre retribuciones a largo plazo de aportación definida y retribuciones a largo plazo de prestación definida.

Provisiones

Valoración

Valor actual de la mejor estimación posible del importe necesario para cancelar o transferir la obligación, registrándose los ajustes que surjan por su actualización como un gasto financiero según se devenguen.

Cuadro 7

INSTRUMENTOS FINANCIEROS

Préstamos y partidas a cobrar – Valoración inicial y posterior	<p>Valoración inicial: valor razonable más costes de la transacción directamente atribuibles.</p> <p>Valoración posterior: coste amortizado conforme con método del tipo de interés efectivo.</p>
Valores negociables (distintos de las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas)	<p>Valoración inicial: valor razonable de la contraprestación entregada más, en el caso de las inversiones mantenidas hasta el vencimiento y de los activos financieros disponibles para la venta, los costes de la transacción directamente atribuibles.</p> <p>Valoración posterior: valor razonable, excepto las inversiones mantenidas hasta el vencimiento que figuran por su coste amortizado conforme con el método del tipo de interés efectivo.</p> <p>Las participaciones que no tengan un valor razonable fiable se valoran por su coste menos correcciones de valor.</p> <p>Los cambios en el valor razonable se reconocen en la cuenta de pérdidas y ganancias, excepto para los activos financieros disponibles para la venta que se registran en patrimonio neto hasta su baja o deterioro.</p>
Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas	<p>Valoración inicial al coste y con posterioridad por su coste menos el importe acumulado de las correcciones por deterioro.</p> <p>Las correcciones valorativas se realizan por la diferencia entre su valor en libros y el importe recuperable (es decir, el mayor entre su valor razonable menos los costes de venta y el valor actual de los flujos de efectivo).</p> <p>Salvo mejor evidencia del importe recuperable, en la estimación del deterioro se tomará en consideración el patrimonio neto de la participada corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración.</p>
Inversiones mantenidas hasta el vencimiento (deterioro de valor)	Diferencia entre el valor en libros y el valor actual de los flujos de efectivo descontados o el valor de mercado del instrumento.
Activos financieros disponibles para la venta (deterioro de valor)	Diferencia entre coste o coste amortizado menos correcciones valorativas reconocidas previamente en la cuenta de pérdidas y ganancias y el valor razonable en el momento de la valoración. En el caso de inversiones en instrumentos de patrimonio valorados al coste (por no poderse determinar con fiabilidad su valor razonable), se aplicará lo dispuesto respecto al deterioro de valor de inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas.
Pasivos financieros mantenidos para negociar y otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias	<p>Valoración inicial: Valor razonable.</p> <p>Valoración posterior: Valor razonable sin deducir los gastos en que se puedan incurrir por su enajenación. Los cambios en el valor razonable se imputan a la cuenta de pérdidas y ganancias.</p>

Cuadro 7 (Continuación)

NORMAS DE REGISTRO Y VALORACIÓN

Transacciones con instrumentos de patrimonio propio	Se registrarán en el patrimonio neto, como una variación de los fondos propios, y, en ningún caso, podrán reconocerse como activos financieros.
Resultados obtenidos en transacciones con instrumentos de patrimonio propio	No podrá registrarse resultado alguno en la cuenta de pérdidas y ganancias.
Instrumentos financieros compuestos	Sus componentes de pasivo y patrimonio propio se reconocen, valoran y presentan por separado.
Derivados	Valoración inicial: Valor razonable. Valoración posterior: Valor razonable sin deducir los gastos en que se puedan incurrir por su enajenación. Los cambios en el valor razonable se imputan a la cuenta de pérdidas y ganancias. Existen normas particulares para las denominadas “coberturas contables”.
Acciones preferentes	No se trata expresamente. Podrían ser un pasivo financiero contablemente.
Préstamos participativos	No se especifica nada al respecto.

Cuadro 8

COMBINACIONES DE NEGOCIOS

Combinaciones de negocios: Consideración general	En el caso de otras operaciones de fusión o escisión y de combinaciones de negocios que surjan de la adquisición de todos los elementos patrimoniales de una empresa o de una parte que constituya uno o más negocios se adopta el método de adquisición. En el caso de adquisición de acciones, se remite a la norma de valoración de instrumentos financieros.
Combinaciones de negocios entre empresas del grupo	En las fusiones entre empresas del grupo en las que interviene la dominante y su dependiente, directa o indirectamente los elementos del negocio adquirido se valorarán por el importe que les correspondería, una vez realizada la operación en las cuentas anuales consolidadas del grupo o subgrupo. En el caso de fusiones entre otras empresas del grupo entre las que no exista relación de dependencia, los elementos patrimoniales del negocio se valorarán según los valores contables existentes antes de la operación en sus cuentas anuales individuales registrándose la diferencia que pudiera ponerse de manifiesto en una partida de reservas. En las escisiones de sociedades entre sociedades del grupo se aplican criterios equivalentes a los de las operaciones de fusión.
Diferencia negativa surgida en combinaciones de negocios	En el supuesto de que el valor de activos identificables adquiridos netos exceda el coste de la combinación de negocios, este exceso se contabilizará como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias, con algunas excepciones.
Fondo de comercio surgido en combinaciones de negocios	Valoración inicial: diferencia entre el coste de la combinación de negocios y el valor razonable de activos identificables adquiridos menos pasivos asumidos (incluso contingentes). El fondo de comercio se amortiza en función de su vida útil. Se presumirá que la vida útil es de 10 años salvo prueba en contrario debiendo amortizarse de forma lineal.
Adquisiciones inversas	La regulación de estas operaciones se remite a las NOFCA (Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas).
Transacciones separadas	La adquirente identificará las transacciones separadas que no formen parte de la combinación de negocios que se contabilizará de acuerdo con la correspondiente norma de registro y valoración.

Cuadro 9

NEGOCIOS CONJUNTOS

Concepto	Un negocio conjunto es una actividad económica controlada conjuntamente por dos o más personas físicas o jurídicas. Distingue entre explotaciones controladas de forma conjunta, activos controlados de forma conjunta y empresas controladas de forma conjunta.
Concepto de control conjunto	Es un acuerdo estatutario o contractual en virtud del cual dos o más personas acuerdan compartir el poder de dirigir las políticas financieras y de explotación sobre una actividad económica para obtener beneficios económicos.
Explotaciones y activos controlados de forma conjunta	El partícipe debe reconocer la parte proporcional de los activos y pasivos controlados conjuntamente. Asimismo, se reconocerá en su cuenta de pérdidas y ganancias la parte que le corresponde de los ingresos generados y los gastos incurridos por el negocio conjunto, así como los gastos incurridos en relación con su participación en el negocio conjunto.
Empresas controladas de forma conjunta	El partícipe registra su participación de acuerdo con lo previsto para las inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas.

Cuadro 10

VENTA DE BIENES Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS

Valoración	Los ingresos se valoran por el valor razonable de la contrapartida recibida o por recibir, deducido cualquier descuento o rebaja en el precio.
Intereses incorporados al nominal de los créditos	Los intereses incorporados al nominal de los créditos se deducen del precio acordado, salvo en los créditos comerciales con vencimiento no superior a un año en determinados supuestos.
Permuta de bienes y servicios	No se reconoce ningún ingreso en caso de permuta de bienes o servicios, por operaciones de tráfico, de naturaleza y valor similar.

Cuadro 11

SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS RECIBIDOS

Presentación en los estados financieros	Las subvenciones con carácter reintegrable se registran como pasivos. Las subvenciones 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 de forma correlacionada con los gastos derivados de la misma.
Imputación a resultados de la subvenciones para adquisiciones de activos	<i>Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias.</i> En proporción a la dotación a la amortización o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, deterioro o baja en balance. <i>Existencias y activos financieros.</i> Ejercicio en que se produzca la venta, corrección de valor o baja contable.
Valoración de subvenciones no monetarias	Se valorarán por el valor razonable del bien recibido en el momento de su reconocimiento.
Subvenciones otorgadas por socios o propietarios	Deberán registrarse directamente en los fondos propios, independientemente del tipo de subvención de que se trate, salvo aquellas recibidas por empresas pertenecientes al sector público recibidas de la entidad pública dominante para la realización de actividades de interés público o general, que se imputarán a resultados atendiendo a su finalidad.

Cuadro 12

TRANSACCIONES CON PAGOS BASADOS EN INSTRUMENTOS DE PATRIMONIO

Concepto	Aquellas transacciones que, a cambio de recibir bienes o servicios, incluidos los servicios prestados por los empleados, se liquidan con instrumentos de patrimonio propio o con un importe basado en el valor de instrumentos de patrimonio propio.
Reconocimiento de transacciones que se van a liquidar con instrumentos de patrimonio	Los bienes o servicios recibidos se reconocen como un activo o un gasto según su naturaleza, cuando se obtienen, reconociendo, asimismo, un incremento en el patrimonio neto. Cuando sea necesario completar un periodo de servicios, el reconocimiento se efectuará a medida que los servicios sean prestados a lo largo del citado periodo.
Reconocimiento de transacciones con opción de liquidarse en efectivo o con instrumentos de patrimonio	Se reconoce un pasivo en la medida en que la empresa haya incurrido en una obligación presente de liquidar en efectivo o con otros activos y, en caso contrario, se reconoce una partida de patrimonio neto. Si la opción es del proveedor se reconoce como un instrumento financiero compuesto.
Liquidación mediante instrumentos de patrimonio	Se valorarán las transacciones por el valor razonable de los bienes o servicios recibidos siendo la contra partida el patrimonio neto. Si este no se pudiese determinar con fiabilidad se valorarán por el valor razonable de los instrumentos de patrimonio neto cedidos. En caso de transacciones con los empleados se valorarán por el valor razonable de los instrumentos de patrimonio cedidos a la fecha del acuerdo de concesión.
Liquidación en efectivo	Se valoran por el valor razonable del pasivo, referido a la fecha en que se cumplan los requisitos para su reconocimiento, siendo la contra partida de un pasivo. Las variaciones en su valoración hasta su liquidación se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Cuadro 13

ACTIVIDADES INTERRUMPIDAS

Concepto	Es un componente que se ha enajenado o clasificado como mantenido para la venta y representa una línea del negocio o área geográfica de la explotación que sea significativa y separable, forma parte de un plan para enajenar una línea del negocio o área geográfica significativa y separable o es una dependiente adquirida para su reventa.
----------	--

Cuadro 14

OPERACIONES ENTRE EMPRESAS DEL GRUPO

Regla general	Los elementos objeto de una transacción entre empresas del grupo se contabilizarán por su valor razonable.
Reglas especiales	Sólo son de aplicación cuando los elementos objeto de la transacción sean un negocio y la contraprestación no sea monetaria. <ol style="list-style-type: none"> 1. Aportaciones no dinerarias: Valoración en cuentas anuales consolidadas (o individuales, si no se formularan cuentas consolidadas en España). 2. Operaciones de fusión y escisión: Valoración: <ul style="list-style-type: none"> • Si hay relación de dependencia entre las empresas del grupo se utiliza el valor que correspondería en cuentas anuales consolidadas. • Si no hay esa relación de dependencia, también se utiliza el valor en cuentas anuales consolidadas, (o individuales, si no se formularan cuentas consolidadas en España). <p>La fecha de efectos contables será la del inicio del ejercicio en que se aprueba la fusión siempre que sea posterior al momento en que las sociedades se incorporan al grupo.</p> <ol style="list-style-type: none"> 3. Reducción de capital, reparto de dividendos y disolución de sociedades.

Ha de señalarse que el Plan General de Contabilidad entró en vigor el día 1 de enero de 2008, y fue de aplicación por primera vez en el primer ejercicio que se inició a partir de dicha fecha².

Adicionalmente, tal y como se ha expuesto en el epígrafe 1 de este Anexo, el 17 de diciembre de 2016 se publicó el Real Decreto 602/2016 de por el que se modifican, entre otros, el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. Desde el punto estrictamente contable, y debido a su especial trascendencia, las principales modificaciones incluidas en dicho proyecto son las siguientes:

- Se exige de obligación de formular el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto a las empresas que puedan formular balance y memoria abreviados, y las que puedan utilizar el PGC de Pymes.
- Se modifica el tratamiento de los inmovilizados intangibles para adecuarlo a la Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas (LAC). La Norma de Registro y Valoración 5ª. “Inmovilizado intangible” queda redactada de la siguiente forma:

*“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.

² En lo que respecta a dicha primera aplicación, el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, estableció un régimen transitorio con la finalidad de que las empresas se adaptaran al mismo mediante la elaboración del correspondiente balance de apertura (Disposiciones Transitorias primera a sexta), y con implicaciones en las referidas normas de valoración a estos efectos.

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

De acuerdo con la redacción anterior, desaparecen los inmovilizados intangibles de vida útil indefinida, pasando a ser todos ellos de vida útil definida. Solo cuando esta vida útil no pueda ser estimada con fiabilidad, se amortizarán en un periodo de 10 años.

- Se modifica igualmente el tratamiento contable del Fondo de Comercio al que se le da un tratamiento específico al margen de los intangibles para adecuarlo a la redacción de la LAC. La Norma de Registro y Valoración 6ª. “Normas particulares sobre el inmovilizado intangible” queda, por tanto, redactada de la siguiente forma:

“El fondo de comercio se amortizará durante su vida útil. La vida útil se determinará de forma separada para cada unidad generadora de efectivo a la que se le haya asignado fondo de comercio.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la vida útil del fondo de comercio es de diez años y que su recuperación es lineal.

Además, al menos anualmente, se analizará si existen indicios de deterioro de valor de las unidades generadoras de efectivo a las que se haya asignado un fondo de comercio, y, en caso de que los haya, se comprobará su eventual deterioro de valor de acuerdo con lo indicado en el apartado 2.2 de la norma relativa al inmovilizado material.

Las correcciones valorativas por deterioro reconocidas en el fondo de comercio no serán objeto de reversión en los ejercicios posteriores.”

- En relación con la amortización tanto (i) de los intangibles cuya vida útil no pueda ser estimada con fiabilidad así como

(ii) del fondo de comercio de acuerdo con lo indicado en los dos puntos anteriores, la disposición transitoria única de la LAC establece que la amortización contable de los mismos se realizará de manera prospectiva. No obstante, deja la opción a la sociedad de hacerlo con efectos retrospectivos con cargo a reservas por aquella parte de la vida útil consumada desde el alta del activo hasta la entrada en vigor de la reforma.

- Se definen nuevos parámetros para elaboración de Cuentas Anuales Abreviadas y aplicación del PGC Pymes.
- Finalmente se modifican las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas esencialmente en relación con el tratamiento del fondo de comercio de consolidación.

5. Beneficio distribuible

En el contexto del proceso de reforma de la normativa mercantil y contable que hemos descrito anteriormente, también las normas de reparto del beneficio de las sociedades contenidas en el artículo 273 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital han sido modificadas disponiendo actualmente, en términos generales, lo siguiente:

- Los beneficios imputados directamente al patrimonio neto no podrán ser objeto de distribución directa ni indirecta.
- Se prohíbe toda distribución de beneficio a menos que el importe de las reservas disponibles sea, como mínimo, igual al importe de los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo del balance.

Es de resaltar que como consecuencia de la entrada en vigor de la nueva LAC, se elimina la obligación de dotar una reserva indisponible equivalente al fondo de comercio que figure en el activo.

6. Consolidación

Tal y como hemos anticipado, como parte del proceso de adaptación de la normativa contable española al Derecho comunitario, el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, aprobó las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas.

Los principales aspectos recogidos en este Real Decreto son los siguientes:

- Ampliación de la definición de “control” entendido como el poder de dirigir las políticas, financiera y de explotación de una entidad con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades.
- Exención de la obligación de consolidar en 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.
- Regulación de los criterios para contabilizar la eliminación inversión-patrimonio neto en los casos de (i) integración de sociedades que constituyen un negocio, (ii) consolidación de una sociedad que no constituye un negocio y (iii) consolidación entre empresas que ya formaban parte del grupo.
- Establecimiento de reglas de conversión de cuentas anuales en moneda extranjera.
- Regulación más detallada del gasto por impuesto sobre beneficios.
- Se modificó el Plan General de Contabilidad y del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas empresas, en materia de contabilización de combinaciones de negocios, instrumentos financieros e impuestos sobre beneficios.

Este Real Decreto es de aplicación a las cuentas anuales consolidadas de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2010, respecto de los siguientes sujetos:

- Los grupos de sociedades, incluidos los subgrupos, cuya sociedad dominante sea una sociedad española³.
- Los casos en que voluntariamente cualquier empresario, persona física o jurídica dominante formule y publique cuentas consolidadas.
- Los supuestos de formulación y publicación de cuentas consolidadas por cualquier persona física o jurídica, en la medida que su norma sustantiva le imponga dicha obligación o las formulen voluntariamente.

7. Requisitos de información en la memoria

El Código de Comercio establece que la memoria completará, ampliará y comentará el contenido de los otros documentos que integran las Cuentas Anuales.

El contenido mínimo de la memoria se especifica en el propio Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, en el Plan General de Contabilidad, y en las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, indicando dichos textos que la memoria forma parte integrante de las cuentas anuales.

³ Si, a la fecha de cierre del ejercicio alguna de las sociedades del grupo ha emitido valores admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, solo les resultará de aplicación obligatoria la sección primera del Capítulo I y la sección primera del Capítulo II. Se seguirá este mismo criterio cuando la sociedad dominante opte por la aplicación de las normas internacionales de información financiera adoptadas por los Reglamentos de la Unión Europea. En cualquier caso, en la memoria deberá incluirse la información contenida en las indicaciones 1 a 9 del artículo 48 del Código de Comercio.

Respondiendo a la importante relevancia que el principio de imagen fiel tiene en la normativa contable, la información a incluir en la memoria es abundante. Así, cabe señalar que, entre otros aspectos, la memoria individual deberá contener, al menos, además de las indicaciones específicamente previstas por el Código de Comercio, por esta Ley, y por los desarrollos reglamentarios de éstas, la siguiente información:

- Los criterios de valoración aplicados a las diversas partidas de las cuentas anuales y los métodos de cálculo de las correcciones de valor.
- La denominación, domicilio y forma jurídica de las sociedades en las que la sociedad sea socio colectivo o en las que posea, directa o indirectamente, un porcentaje no inferior al 20 por ciento de su capital, o en las que sin llegar a dicho porcentaje ejerza una influencia significativa.
- Se indicará la participación en el capital y el porcentaje de derechos de voto, así como el importe del patrimonio neto del último ejercicio social de aquéllas.
- Cuando existan varias clases de acciones, el número y el valor nominal de las pertenecientes a cada una de ellas.
- La existencia de bonos de disfrute, de obligaciones convertibles y de valores o derechos similares, con indicación de su número y de la extensión de los derechos que confieren.
- El importe de las deudas de la sociedad cuya duración residual sea superior a cinco años, así como el de todas las deudas que tengan garantía real, con indicación de su forma y naturaleza. Estas indicaciones figurarán separadamente para cada una de las partidas relativas a deudas.
- El importe global de las garantías comprometidas con terceros, sin perjuicio de su reconocimiento dentro del pasivo del balance cuando sea probable que de las mismas se derive el cumplimiento efectivo de una obligación.

- Deberán mencionarse con la debida claridad y separación los compromisos existentes en materia de pensiones, así como los referentes a empresas del grupo.
- La naturaleza y el propósito de negocio de los acuerdos de la empresa que no figuren en el balance así como su impacto financiero, siempre que esta información sea significativa y necesaria para la determinación de la situación financiera de la empresa.
- Las transacciones significativas entre la empresa y terceros vinculados con ella, indicando la naturaleza de la vinculación, el importe y cualquier otra información acerca de las transacciones, que sea necesaria para la determinación de la situación financiera de la empresa.
- La distribución del importe neto de la cifra de negocios correspondiente a las actividades ordinarias de la sociedad, por categorías de actividades así como por mercados geográficos, en la medida en que, desde el punto de vista de la organización de la venta de productos y de la prestación de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la sociedad, esas categorías y mercados difieran entre sí de una forma considerable. Podrán omitir tales menciones las sociedades que pueden formular cuenta de pérdidas y ganancias abreviada.
- El número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio, expresado por categorías, así como los gastos de personal que se refieran al ejercicio, desglosando los importes relativos a sueldos y salarios y los referidos a cargas sociales, con mención separada de los que cubren las pensiones, cuando no estén así consignadas en la cuenta de pérdidas y ganancias.
- El importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por el personal de alta dirección y los miembros del órgano de administración, cualquiera que sea su causa, así como de las obligaciones contraídas en materia de pensiones o de pago de primas de seguros de vida respecto de los miembros antiguos y actuales del órgano de administración y personal de alta dirección. Cuando los miembros del órgano de administración sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representan.
- El importe de los anticipos y créditos concedidos al personal de alta dirección y a los miembros de los órganos de administración, con indicación del tipo de interés, sus características esenciales y los importes eventualmente devueltos, así como las obligaciones asumidas por cuenta de ellos a título de garantía. Cuando los miembros del órgano de administración sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representan.
- Las sociedades que hayan emitido valores admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, y que de acuerdo con la normativa en vigor, únicamente publiquen cuentas anuales individuales, vendrán obligadas a informar en la memoria de las principales variaciones que se originarían en el patrimonio neto y en la cuenta de pérdidas y ganancias si se hubieran aplicado las normas internacionales de información financiera adoptadas por los Reglamentos de la Unión Europea, indicando los criterios de valoración que hayan aplicado.
- El importe desglosado por conceptos de los honorarios por auditoría de cuentas y otros servicios prestados por los auditores de cuentas, así como los correspondientes a las personas o entidades vinculadas al auditor de cuentas de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.
- El grupo al que, en su caso, pertenezca la sociedad y el Registro Mercantil donde estén depositadas las cuentas anuales consolidadas o, si procediera, las circunstancias que eximan de la obligación de consolidar.
- Cuando la sociedad sea la de mayor activo del conjunto de sociedades domiciliadas en España, sometidas a una misma unidad de decisión, porque estén controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas, no obligadas a consolidar, que actúen conjuntamente, o porque se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias, deberá incluir una descripción de las citadas sociedades, señalando el motivo por el que se encuentran bajo una misma unidad de decisión, e informará sobre el importe agregado de los activos, pasivos, patrimonio neto, cifra de negocios y resultado del conjunto de las citadas sociedades. Se entiende por sociedad de mayor activo aquella que en el momento de su incorporación a la unidad de decisión, presente una cifra mayor en el total activo del modelo de balance.
- De acuerdo con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 29 de diciembre de 2010, la memoria deberá contener información sobre los aplazamientos de pago efectuados a proveedores en operaciones comerciales.

8. Requisitos de auditoría

La Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas es resultado de una continua evolución legislativa, entre las que hay que destacar las siguientes reformas:

- La Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, que introdujo modificaciones sustanciales que afectaron a diversos aspectos.
- La Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores y el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, para su adaptación a la normativa comunitaria.

El objetivo de la norma es reforzar la confianza de los usuarios en la información económico-financiera mediante la mejora de la calidad de las auditorías de cuentas en el ámbito de la Unión Europea. En concreto, la nueva LAC pretende:

- De un lado, hacer de la transparencia un aspecto fundamental en la figura del auditor y de su actuación. En este punto, es interesante destacar los nuevos requisitos de contenido del informe de auditoría, incrementándose en el caso de los emitidos en relación con las entidades de interés público. De este modo, recae sobre los profesionales que auditan este tipo de entidades la obligación, de un lado, de elaborar y remitir un informe adicional a la Comisión de Auditoría, que tenga por objeto recoger y reflejar los resultados del proceso; y de otro lado, de incorporar al informe anual de transparencia cierta información financiera concretada en la Directiva. Con este tipo de mecanismos, se persigue, además, reforzar las vías de comunicación entre los auditores y los supervisores de entidades de interés público y aumentar la independencia y objetividad de los auditores, mediante la incorporación de prescripciones y requisitos a la normativa española más restrictivos que los contenidos en la Directiva 2006/43/CE.
- Dinamizar, abrir e integrar el mercado de auditoría a nivel comunitario, mediante el arbitrio de nuevas medidas, el denominado “*pasaporte europeo*”. Estas medidas vienen a acompañar las medidas que se incorporan en el Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, relacionadas con los incentivos a la realización de auditorías conjuntas, la participación de entidades de menor tamaño en los procesos de licitación obligatoria, pública y periódica, que se regulan simplificando la elección del auditor, y la obligación de rotación externa.
- Se incorporan medidas que persiguen aminorar los costes de transacción que conlleva la realización de actividades en el ámbito de la Unión Europea para las entidades pequeñas y medianas:

- la aplicación proporcionada a la complejidad y dimensión de la actividad del auditor o de la entidad auditada,
- La facultad de que los Estados miembros simplifiquen determinados requisitos para pequeñas entidades auditoras; y
- Disposiciones específicas para pequeñas y medianas entidades auditoras.
- Se persigue lograr un mayor grado de armonización en materia de vigilancia y disciplina, así como de los mecanismos de cooperación de la Unión Europea e internacional. Con este fin, se refuerzan las competencias de la autoridad supervisora pública, con especial hincapié en las facultades de imposición de normas disciplinarias de carácter mínimo, al mismo tiempo que se introduce el criterio de riesgo como principio rector en las revisiones de control de calidad que ha de realizar dicha autoridad. En relación con los auditores de entidades de interés público, dos son las principales novedades normativas;
 - Incorporación de mecanismos que persiguen realizar un seguimiento pormenorizado respecto a la evolución del mercado.
 - Establecimiento de un diálogo sectorial y anónimo entre auditores y la Junta Europea de Riesgo sistémico, dentro del proceso de vigilancia de riesgos que pudieran darse en las entidades financieras calificadas de importancia sistémica.

En lo que respecta a las novedades que presenta la nueva LAC respecto a la normativa anterior, son destacables:

- **Contenido del informe de auditoría:**

En cuanto al contenido del informe de auditoría, destacamos las siguientes novedades:

- Anexo III – Aspectos contables y de auditoría**
- Inexistencia de Incorrecciones materiales: Se ha de dar una explicación de que la auditoría se ha planificado y ejecutado con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales, incluidas las derivadas del fraude.
 - Prestación de otros servicios distintos a la actividad de Auditoría: Se ha de incluir una declaración de que no se han prestado servicios distintos a los de la auditoría de las cuentas anuales o concurrido situaciones o circunstancias que hayan afectado a la necesaria independencia del auditor o sociedad de auditoría.
 - Informe de gestión: Además de la opinión sobre la concordancia o no del informe de gestión con las cuentas correspondientes al mismo ejercicio se incluirá una opinión sobre si el contenido y presentación de dicho informe de gestión es conforme con lo requerido por la normativa que resulte de aplicación, y se indicarán, en su caso, las incorrecciones materiales que se hubiesen detectado a este respecto.
 - Causa justa de falta de emisión o renuncia: Se precisa que, en todo caso, se considera que existe justa causa en aquellos supuestos en los que concurra alguna de las siguientes circunstancias:
 - Existencia de amenazas que comprometan la independencia, objetividad del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría.
 - Imposibilidad absoluta de realizar el trabajo encomendado al auditor de cuentas o sociedad de auditoría por circunstancias no imputables a éstos.
 - Lenguaje claro y sin determinadas referencias: El informe de auditoría será redactado en lenguaje claro y sin ambigüedades.

- **Sociedad de Auditoría Europea:**

Se incorpora la posibilidad de que una sociedad de auditoría autorizada en otro Estado miembro pueda ejercer su actividad en España, siempre que quien firme en su nombre el informe esté autorizado en España.

- **Obligación de abstención:**

Se establece la obligación de abstenerse en el marco del proceso de toma de decisiones de la entidad, de cualquier persona, no solo el auditor, que pueda influir en la valoración final o resultado de auditoría.

- **Medidas para garantizar la independencia:**

Se introducen medidas dirigidas a evitar conflictos de interés o de relación comercial u otra clase, directas o indirectas, reales o potenciales, que puedan comprometer la independencia en la función auditora.

- **Se incluye un requisito de ausencia de interés significativo directo:**

Se establece el requisito de ausencia de interés significativo directo, así como la prohibición de ejecución de determinadas operaciones con instrumentos financieros de la entidad auditada tanto al auditor de cuentas o sociedad de auditoría, como a su personal o a aquellos que presten servicios en el ejercicio de la actividad auditora, así como a determinados parientes.

- **Inclusión de sistemas de salvaguarda a la función auditora:**

La necesidad de establecer los adecuados sistemas de salvaguarda para hacer frente a las amenazas que pudieran derivarse de conflictos de intereses o de alguna relación comercial, laboral, familiar o de otra índole.

- **Se definen las situaciones que pueden afectar al deber de independencia:**

La Directiva que se transpone establece que pueden afectar al deber de independencia:

- La existencia de relaciones, situaciones o servicios entre la entidad auditada y el auditor o sociedad de auditoría,
- Entre la entidad auditada y la red a la que pertenece el auditor o sociedad de auditoría⁴.

- **Se incorporan los principios y políticas de Auditoría:**

Estos principios y políticas de funcionamiento van dirigidos, como no puede ser de otro modo, a prevenir cualquier amenaza a la independencia y deben garantizar la calidad, integridad y carácter crítico y riguroso con que se realizan las auditorías.

- **Se incluyen dos modalidades de control de la actividad auditora:**

Con la nueva norma se precisa de forma más detallada el alcance y finalidad de la actividad de control de la actividad de auditoría de cuentas, especificándose sus dos modalidades:

- Inspecciones (antiguo control de calidad externo), de carácter regular o periódico y de las que puede derivar la formulación de recomendaciones o requerimientos, con el análisis de riesgo como principio rector; e
- Investigaciones (en las que se incardina el actual control técnico) con el objeto de detectar y corregir la ejecución inadecuada de un concreto trabajo de auditoría o actividad del auditor.

- **Cooperación entre Organismos Internacionales:**

Se extiende el deber de colaboración con los Estados miembros de la Unión Europea a las autoridades europeas de supervisión.

⁴ En las normas de extensión se distingue entre la red auditora y la red no auditora, de forma que si las personas o entidades comprendidas en dicho ámbito incurren en cualesquiera de los supuestos de incompatibilidad contemplados en esta Ley y en otras disposiciones legales, harán igualmente incompatibles al auditor de cuentas o sociedad de auditoría en relación con la respectiva entidad, si bien teniendo en cuenta las particularidades que se establecen en la Ley.

Dichos mecanismos se refuerzan mediante la posibilidad de transmitir información al Banco Central Europeo, al Sistema Europeo de Bancos Centrales y a la Junta Europea de Riesgos Sistémicos, así como con la posibilidad de crear colegios de supervisores en los que se pueda intercambiar información, en particular en relación con las actividades de auditores que operen en el marco de una red.

Finalmente, en relación con las entidades que deben ser objeto de auditoría, la Disposición Adicional Primera de la LAC, somete a auditoría obligatoria las cuentas anuales correspondientes a todas las sociedades y entidades, con independencia de su forma jurídica, en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- Que emitan valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores o sistemas multilaterales de negociación.
- Que emitan obligaciones en oferta pública.
- Que se dediquen de forma habitual a la intermediación financiera, y, en todo caso, las entidades de crédito, las empresas de servicios de inversión, las sociedades rectoras de los mercados secundarios oficiales, las entidades rectoras de los sistemas multilaterales de negociación, la Sociedad de Sistemas, las entidades de contrapartida central, la Sociedad de Bolsas, las sociedades gestoras de los fondos de garantía de inversiones y las demás entidades financieras, incluidas las instituciones de inversión colectiva, fondos de titulización y sus gestoras, inscritas en los correspondientes Registros del Banco de España y de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.
- Que tengan por objeto social cualquier actividad sujeta al Texto Refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados, aprobado por Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre, dentro de los límites que reglamentariamente se establezcan, así como los fondos de pensiones y sus entidades gestoras.

- e) Que reciban subvenciones, ayudas o realicen obras, prestaciones, servicios o suministren bienes al Estado y demás organismos públicos dentro de los límites que reglamentariamente fije el Gobierno por real decreto.
- f) Las demás entidades que superen los límites que reglamentariamente fije el Gobierno por real decreto. Dichos límites se referirán, al menos, a la cifra de negocios, al importe total del activo según balance y al número anual medio de empleados, y se aplicarán, todos o cada uno de ellos, según lo permita la respectiva naturaleza jurídica de cada sociedad o entidad.

Los límites a los que se hace referencia en el párrafo anterior corresponden con los establecidos a efectos de la formulación de balance abreviado por el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

A este respecto, se establece que es necesario que, en los dos ejercicios consecutivos anteriores a la fecha de cierre del balance, concurran al menos dos de las circunstancias que se detallan a continuación:

- Activo total no superior a 2.850.000 euros.
- Cifra de negocio anual no superior a los 5.700.000 euros.
- Número medio de empleados durante el ejercicio no superior a 50.

Las sociedades perderán esta facultad si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

9. Requisitos de publicación de las cuentas anuales

El Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital prescribe que las sociedades deben presentar en el Registro Mercantil correspondiente a su domicilio, dentro del mes siguiente a su aprobación, sus cuentas anuales junto con una certificación de los acuerdos adoptados por la Junta de Accionistas en la que fueron aprobadas dichas cuentas y la propuesta de distribución de resultados, copias de los estados

financieros, del informe de gestión y del informe de auditoría (en el caso de que la sociedad esté obligada a auditar sus cuentas, o si se sometió a auditoría a petición de accionistas minoritarios).

El Registro Mercantil es público y la publicidad de la documentación social que se le presenta se efectúa mediante certificaciones de las inscripciones practicadas por los registradores o por simple nota informativa, o mediante la emisión de copias de las inscripciones practicadas y de los documentos depositados en el Registro, todo ello de acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio.

Adicionalmente, las sociedades cotizadas deberán (de acuerdo con la Ley 24/1988, del Mercado de Valores) presentar copias de sus cuentas anuales y del correspondiente informe de auditoría a la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

Los registros oficiales y demás documentación en poder del Registro Mercantil y de la Comisión Nacional del Mercado de Valores están a disposición del público para su inspección.

10. Anexo I

Anexo I

MODELO DE BALANCE DE SITUACIÓN (31 DE DICIEMBRE DE 20XX Y 20YY)

Nº CUENTAS	ACTIVO	NOTAS	200X			
A) ACTIVO NO CORRIENTE						
201, (2801), (2901)	I. Inmovilizado intangible					
202, (2802), (2902)				1. Desarrollo		
203, (2803), (2903)				2. Concesiones		
204				3. Patentes, licencias, marcas y similares		
206, (2806), (2906)				4. Fondo de comercio		
200, (2800), (2900); NECA 6.ª 4				5. Aplicaciones informáticas		
205, 209, (2805), (2905)				6. Investigación		
	7. Otro inmovilizado intangible					
210, 211, (2811), (2910), (2911)	II. Inmovilizado material					
212, 213, 214, 215, 216, 217, 218 219, (2812), (2813), (2814), (2815), (2816), (2817), (2818), (2819), (2912), (2913), (2914), (2915), (2916), (2917), (2918), (2919)				1. Terrenos y construcciones		
23				2. Instalaciones técnicas, y otro inmovilizado materia		
				3. Inmovilizado en curso y anticipos		
220, (2920)				III. Inversiones inmovilizadas		
221, (282) (2921)						
	2. Construcciones					
2403, 2404, (2493), (2494), (293 2423, 2424, (2953), (2954) 2413, 2414, (2943), (2944)	IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo					
NECA 6.ª 6				1. Insrtrumentos de patrimonio		
				2. Créditos a empresas		
				3. Valores representativos de deuda		
				4. Derivados		
				5. Otros activos financieros		
	6. Otras inversiones					

Anexo I (Continuación)

MODELO DE BALANCE DE SITUACIÓN (31 DE DICIEMBRE DE 20XX Y 20YY)

Nº CUENTAS	ACTIVO	NOTAS	200X
2405, (2495), 250, (259) 2425, 252, 253, 254, (2955), (298) 2415, 251, (2945) (297) 255 258, 26 257; NECA 6.ª 6	V. Inversiones financieras a largo plazo 1. Instrumentos de patrimonio 2. Créditos a terceros 3. Valores representativos de deuda 4. Derivados 5. Otros activos financieros 6. Otras inversiones		
474	VI. Activos por impuesto diferido		
NECA 6.ª 8	VII. Deudores comerciales no corrientes		
B) ACTIVO CORRIENTE			
580, 581, 582, 583, 584, (599)	I. Activos no corrientes mantenidos para la venta		
30, (390) 31, 32, (391), (392) 33, 34, (393), (394) NECA 6.ª 7 NECA 6.ª 7 35, (395) NECA 6.ª 7 NECA 6.ª 7 36, (396) 407	II. Existencias 1. Comerciales 2. Materias primas y otros aprovisionamientos 3. Productos en curso a) De ciclo largo de producción b) De ciclo corto de producción 4. Productos terminados a) De ciclo largo de producción b) De ciclo corto de producción 5. Subproductos, residuos y materiales recuperados 6. Anticipos a proveedores		
430, 431, 432, 435, 436, (437), (490), (4935) NECA 6.ª 8 NECA 6.ª 8 433, 434, (4933), (4934) 44, 5531, 5533 460, 544 4709 4700, 4708, 471, 472 5580	III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar 1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios a) Clientes por ventas y prestaciones de servicios a largo plazo b) Clientes por ventas y prestaciones de servicios a corto plaz 2. Clientes, empresas del grupo y asociadas 3. Deudores varios 4. Personal 5. Activos por impuesto corriente 6. Otros créditos con las Administraciones Públicas. 7. Accionistas (socios) por desembolsos exigidos		

Anexo I (Continuación)

MODELO DE BALANCE DE SITUACIÓN (31 DE DICIEMBRE DE 20XX Y 20YY)

Nº CUENTAS	ACTIVO	NOTAS	200X
5303, 5304, (5393), (5394),(593) 5323, 5324, 5343, 5344, (5953),(5954) 5313, 5314, 5333, 5334, (5943),(5944) 5353, 5354, 5523, 5524 NECA 6.ª 6	IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a corto plazo 1. Instrumentos de patrimonio 2. Créditos a empresas 3. Valores representativos de deuda 4. Derivados 5. Otros activos financieros 6. Otras inversiones		
5305, 540, (5395), (549) 5325, 5345, 542, 543, 547, (5955), (598) 5315, 5335, 541, 546, (5945),(597) 5590, 5593 5355, 545, 548, 551, 5525, 565, 566 NECA 6.ª 6	V. Inversiones financieras a corto plazo 1. Instrumentos de patrimonio 2. Créditos de empresas 3. Valores representativos de deuda 4. Derivados 5. Otros activos financieros 6. Otras inversiones		
480, 567	VI. Periodificación a corto plazo		
570, 571, 572, 573, 574, 575 576	VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes 1. Tesorería 2. Otros activos líquidos equivalentes		
TOTAL ACTIVO (A+B)			
A) PATRIMONIO NETO			
A-1) FONDOS PROPIOS			
100, 101, 102 (1030), (1040)	I. Capital 1. Capital escriturado 2. (Capital no exigido)		
110	II. Prima de emisión		
112, 1141 113, 1140, 1142, 1143, 1144, 115, 119	III. Reservas 1. Legal y estatutarias 2. Otras reservas		
(108), (109)	IV. (Acciones y participaciones en patrimonio propias)		

Anexo I (Continuación)

MODELO DE BALANCE DE SITUACIÓN (31 DE DICIEMBRE DE 20XX Y 20YY)

Nº CUENTAS	ACTIVO	NOTAS	200X
120 (121)	V. Resultados de ejercicios anteriores 1. Remanente 2. (Resultados negativos de ejercicios anteriores)		
118	VI. Otras aportaciones de socios		
129	VII. Resultado del ejercicio		
(557)	VIII. (Dividendo a cuenta)		
111	IX. Otros instrumentos de patrimonio neto		
	A-2) AJUSTES POR CAMBIOS DE VALOR		
133	I. Activos financieros disponibles para la venta		
1340, 1341	II. Operaciones de cobertura		
136; (NECA 6.ª 13)	III. Activos no corrientes y pasivos vinculados, mantenidos para la venta		
136; (NECA 6.ª 13)	IV. Diferencia de conversión		
137	V. Otros		
130, 131, 132	A-3) SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS RECIBIDOS		
	B) PASIVO NO CORRIENTE		
140 145 146 141, 142, 143, 147	I. Provisiones a largo plazo 1. Obligaciones por prestaciones a largo plazo al personal 2. Actuaciones medioambientales 3. Provisiones por reestructuración 4. Otras provisiones		
177, 178, 179 1605, 170 1625, 174 176 1615, 1635, 171, 172, 173, 175, 180,, 185, 189	II. Deudas a largo plazo 1. Obligaciones y otros valores negociables 2. Deudas con entidades de crédito 3. Acreedores por arrendamiento financiero 4. Derivados 5. Otros pasivos financieros		
1603, 1604, 1613, 1614, 1623 1624, 1633, 1634	III. Deudas con empresas del grupo y asociadas a largo plazo		

Anexo I (Continuación)

MODELO DE BALANCE DE SITUACIÓN (31 DE DICIEMBRE DE 20XX Y 20YY)

Nº CUENTAS	ACTIVO	NOTAS	200X
479	IV. Pasivos por Impuesto diferido		
181	V. Periodificaciones a largo plazo		
NECA 6.ª 16	VI. Acreedores comerciales no corrientes		
15; (NECA 6.ª 17)	VII. Deuda con características especiales a largoplazo		
C) PASIVO CORRIENTE			
585, 586, 587, 588, 589	I. Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta		
499, 529	II. Provisiones a corto plazo		
500, 501, 505, 506 5105, 520, 527 5125, 524 5595, 5598 (1034) (1044) (190), (192), 194, 509, 5115, 5135, 5145, 521, 522, 523, 525, 526, 528, 551, 5525, 5530, 5532, 555, 5565, 5566, 560, 561, 569	III. Deudas a corto plazo 1. Obligaciones y otros valores negociables 2. Deudas con entidades de crédito 3. Acreedores por arrendamiento financiero 4. Derivados 5. Otros pasivos financieros		
5103, 5104, 5113, 5114, 5123, 6124, 5133, 5134, 5143, 5144, 5523, 5524, 5563, 5564	IV. Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo		
400, 401, 405, (406) NECA 6.ª 16 NECA 6.ª 16 403, 404 41 465, 466 4752 4750, 4751, 4758, 476, 477 438	V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar 1. Proveedores a) Proveedores a largo plazo b) Proveedores a corto plazo 2. Proveedores, empresas del grupo y asociadas 3. Acreedores varios 4. Personal (remuneraciones pendientes de pago) 5. Pasivos por impuesto corriente 6. Otras deudas con las Administraciones Públicas 7. Anticipos de clientes		
485, 568	VI. Periodificaciones a corto plazo		
502, 507; NECA 6.ª 17	VII. Deuda con características especiales a corto plazo		
TOTAL PATRIMONIO NIETO Y PASIVO (A + B +C)			

11. Anexo II

Anexo II

MODELO DE CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS (31 DE DICIEMBRE DE 20XX Y 20YY)

Nº CUENTAS	ACTIVO	NOTAS	200X
A) OPERACIONES CONTINUADAS			
700, 701, 702, 703, 704, (706),(708), (709) 705	1. Importe neto de la cifra de negocios		
	a) Ventas		
	b) Prestaciones de servicios		
(6930), 71*, 7930	2. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación		
73	3. Trabajos realizados por la empresa para su activo		
(600), 6060, 6080, 6090, 610* (601), (602), 6061, 6062, 6081, 6082, 6091, 6092, 611*, 612* (607)(6931), (6932), (6933), 7931, 7932, 7933	4. Aprovisionamientos		
	a) Consumo de mercaderías		
	b) Consumo de materias primas y otras materias consumibles		
	c) Trabajos realizados por otras empresas		
	d) Deterioro de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos		
75 740, 747	5. Otros ingresos de explotación		
	a) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente		
	b) Subvenciones de explotación incorporadas al resultado del ejercicio		
(640), (641), (6450) (642), (643), (649) (644), (6457), 7950, 7957	6. Gastos de personal		
	a) Sueldos, salarios y asimilados		
	b) Cargas sociales		
	c) Provisiones		
(62) (631), (634), 636, 639 (650), (694), (695), 794, 7954 (651), (659)	7. Otros gastos de explotación		
	a) Servicios exteriores		
	b) Tributos		
	c) Pérdidas, deterioro y variación de provisiones por operaciones comerciales		
	d) Otros gastos de gestión corriente		
(68)	8. Amortización del inmovilizado		

* Su signo puede ser positivo o negativo.

Anexo II (Continuación)

MODELO DE CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS (31 DE DICIEMBRE DE 20XX Y 20YY)

Nº CUENTAS	ACTIVO	NOTAS	200X
746	9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras		
7951, 7952, 7955, 7956	10 Excesos de provisiones		
(690), (691), (692), 790, 791, 792 (670), (671), (672), 770, 771, 772	11. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado a) Deterioros y pérdidas b) Resultados por enajenaciones y otras		
774; (NECA7.ª 6)	12. Diferencia negativa de combinaciones de negocio		
(678), 778; (NECA 7.ª 9)	13. Otros resultados		
A1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11+12+13)			
7600, 7601	14. Ingresos financieros		
7602, 7603	a) De participaciones en instrumentos de patrimonio		
7610, 7611, 76200, 76201, 76210, 76211	a1) En empresas del grupo y asociadas		
7612, 7613, 76202, 76203, 76212, 76213, 767, 769	a2) En terceros		
746; (NECA 7.ª 4)	b) De valores negociables y otros instrumentos financieros		
	b1) De empresas del grupo y asociadas		
	b2) De terceros		
	c) Imputación de subvenciones, donaciones y legados de carácter financiero		
(6610), (6611), (6615), (6620), (6621), (6640), (6641), (6650), (6651) (6654), (6655)	15. Gastos financieros		
(6612), (6613), (6617), (6618), (6622), (6623), (6624), (6642), (6643), (6652), (6653), (6656), (6657), (669)	a) Por deudas con empresas del grupo y asociadas		
(660)	b) Por deudas con terceros		
	c) Por actualización de provisiones		
(6630), (6631), (6633), 7630, 7631, 7633	16. Variación de valor razonable e instrumentos financieros		
(6632), 7632	a) Cartera de negociación y otros		
	b) Imputación al resultado del ejercicio por activos financieros disponibles para la venta		
(668), 768	17. Diferencias de cambio		

Anexo II (Continuación)

MODELO DE CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS (31 DE DICIEMBRE DE 20XX Y 20YY)

Nº CUENTAS	ACTIVO	NOTAS	200X
(696), (697), (698), (699), 796, 797, 798, 799 (666), (667), (673), (675), 766, 773, 775	18. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros a) Deterioros y pérdidas b) Resultados por enajenaciones y otras		
	19. Otros ingresos y gastos de carácter financiero a) Incorporación al activo de gastos financieros b) Ingresos financieros derivados de convenios de acreedores c) Resto de ingresos y gastos		
	A2) RESULTADO FINANCIERO (14+15+16+17+18+19)		
	A3) RESULTADO DE IMPUESTOS A.1+A.2		
(6300)*, 6301*, (633), 638	20. Impuestos sobre beneficios		
	A.4) RESULTADO DEL EJERCICIO PROCEDENTE DE OPERACIONES CONTINUADAS (A.3+20)		
	B) OPERACIONES INTERRUMPIDAS		
	21. Resultado del ejercicio procedente de operaciones interrumpidas neto de impuestos		
	A.5) RESULTADO DEL EJERCICIO (A.4+21)		

* Su signo puede ser positivo o negativo.

12. Anexo III

Anexo III

MODELO DE ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL ___ DE 200X

1. Estado de ingresos y gastos reconocidos correspondiente al ejercicio terminado el ___ de 200x

Nº CUENTAS	NOTAS
A) RESULTADO DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	
(800), (89), 900, 991, 992 (810), 910 94 (85), 95 (860), 900; (NECA 8.º 1.2) (820), 920; (NECA 8.º 1.3) (8300)*, 8301*, (833), 834, 835, 838	Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto I. Por valoración instrumentos financieros 1. Activos financieros disponibles para la venta 2. Otros ingresos/ gastos II. Por coberturas de flujos de efectivo III. Subvenciones, donaciones y legados recibidos IV. Por ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes V. Por activos no corrientes y pasivos vinculados, mantenido para la venta VI. Diferencias de conversión VII. Efecto impositivo
B) TOTAL INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE EN EL PATRIMONIO NETO (I+II+III+IV+V+VI+VII)	
(802), 902, 993, 994 (812), 912 (84) (862), 902; (NECA 8.º 1.2)(821), 921; (NECA 8.º 1.3) 8301*, (836), (837)	Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias VIII. Por valoración de instrumentos financieros 1. Activos financieros disponibles para la venta 2. Otros ingresos/ gastos IX. Por coberturas de flujos de efectivo X. Subvenciones, donaciones y legados recibidos XI. Por activos no corrientes y pasivos vinculados, mantenidos para la venta XII. Diferencias de conversión XIII. Efecto impositivo
C) TOTAL TRANSFERENCIAS A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS (VIII+IX+X+XI+XII+XIII)	
TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A + B + C)	

* Su signo puede ser positivo o negativo.

Anexo III

MODELO DE ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL ___ DE 200X

2. Estado total de cambios en el patrimonio neto correspondiente al ejercicio terminado el ___ de 200X**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. Total ingresos y gastos reconocidos
- II. Operaciones con socios o propietarios
 - 1. Aumentos de capital
 - 2. (-) Reducciones de capital
 - 3. Conversión de pasivos financieros en patrimonio neto (conversión obligaciones, condonaciones de deudas)
 - 4. (-) Distribución de dividendos
 - 5. Operaciones con acciones o participaciones propias (netas)
 - 6. Incremento (reducción) de patrimonio neto resultante de una combinación de negocios
 - 7. Otras operaciones con socios o propietarios
- III. 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. Total ingresos y gastos reconocidos
- II. Operaciones con socios o propietarios
 - 1. Aumentos de capital
 - 2. (-) Reducciones de capital
 - 3. Conversión de pasivos financieros en patrimonio neto (conversión obligaciones, condonaciones de deudas)
 - 4. (-) Distribución de dividendos
 - 5. Operaciones con acciones o participaciones propias (netas)
 - 6. Incremento (reducción) de patrimonio neto resultante de una combinación de negocios
 - 7. Otras operaciones con socios o propietarios
- III. Otras variaciones del patrimonio neto

E. SALDO FINAL DEL AÑO 200X

13. Anexo IV

Anexo IV

MODELO DE ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL ____ DE 200X

A) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE EXPLOTACIÓN

1. Resultado del ejercicio antes de Impuestos

2. Ajustes del resultado.

- a. Amortización del Inmovilizado (+)
- b. Correcciones valorativas por deterioro (+/-)
- c. Valoración de provisiones (+/-)
- d. Imputación de subvenciones (-)
- e. Resultados por bajas y enajenaciones del inmovilizado (+/-)
- f. Resultados por bajas y enajenaciones de instrumentos financieros (+/-)
- g. Ingresos financieros (-)
- h. Gastos financieros (+)
- i. Diferencias de cambio (+/-)
- j. Variación de valor razonable en instrumentos financieros (+/-)
- k. Otros ingresos y gastos (+/-)

3. Cambios en el capital corriente

- a. Existencias (+/-)
- b. Deudores y otras cuentas a cobrar (+/-)
- c. Otros activos corrientes (+/-)
- d. Acreedores y otras cuentas a pagar (+/-)
- e. Otros pasivos corrientes (+/-)
- f. Otros activos y pasivos no corrientes (+/-)

4. Otros flujos de efectivo de las actividades de explotación

- a. Pagos de intereses (-)
- b. Cobros de dividendos (+)
- c. Cobros de intereses (+)
- d. Cobros (pagos) por impuesto sobre beneficios (+/-)
- e. Otros pagos (cobros) (+/-)

5. Flujos de efectivo de las actividades de explotación (1+2+3+4)

Anexo IV (Continuación)

MODELO DE ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL ____ DE 200X

B) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN**7. Cobros por desinversiones (+)**

- a. Empresas del grupo y asociadas
- b. Inmovilizado intangible
- c. Inmovilizado material
- d. Inversiones inmobiliarias
- e. Otros activos financieros
- f. Activos no corrientes mantenidos para venta
- g. Unidad de negocio
- h. Otros activos

8. Otros flujos de efectivo de las actividades de inversión (6+7)**C) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN****9. Cobros y pagos por instrumentos de patrimonio**

- a. Emisión de instrumentos de patrimonio (+)
- b. Amortización de instrumentos de patrimonio (-)
- c. Adquisición de instrumentos de patrimonio propio (-)
- d. Enajenación de instrumentos de patrimonio propio (+)
- e. Subvenciones, donaciones y legados recibidos (+)

10. Cobros y pagos por instrumentos de pasivo financiero

- a. Emisión
 1. Obligaciones y otros valores negociables (+)
 2. Deudas con entidades de crédito (+)
 3. Deudas con empresas del grupo y asociadas (+)
 4. Deudas con características especiales (+)
 5. Otras deudas (+)
- b. Devolución y amortización de
 1. Obligaciones y otros valores negociables (-)
 2. Deudas con entidades de crédito (-)
 3. Deudas con empresas del grupo y asociadas (-)
 4. Deudas con características especiales (-)
 5. Otras deudas (-)

11. Pagos por dividendos y remuneraciones de otros instrumentos de patrimonio

- a. Dividendos (-)
- b. Remuneración de otros instrumentos de patrimonio (-)

12. Flujo de efectivo de las actividades de financiación (9+10+11)

Anexo IV (Continuación)

MODELO DE ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL ____ DE 200X

D) EFECTO DE LAS VARIACIONES DE LOS TIPOS DE CAMBIO

E) AUMENTO/DISMINUCIÓN NETA DEL EFECTIVO O EQUIVALENTES (5+8+12+D)

Efectivo o equivalentes al comienzo del ejercicio

Efectivo o equivalentes al final del ejercicio

investinspain@investinspain.org
investinspain.org

GARRIGUES



ICEX

INVESTIN
SPAIN