GUÍA DE NEGOCIOS EN ESPAÑA /2023

GARRIGUES ICEX INVESTIN SPAIN

GUÍA DE NEGOCIOS EN ESPAÑA /2023

Esta obra tiene carácter exclusivamente informativo y su contenido no podrá ser invocado en apoyo de ninguna reclamación en curso.

El ICEX no asume la responsabilidad de la información, opinión o acción basada en dicho contenido, con independencia de que haya realizado todos los esfuerzos posibles para asegurar la exactitud de la información que contienen sus páginas.

Esta publicación ha sido redactada por el despacho Garrigues en febrero de 2023, basándose en una investigación realizada por esta misma Firma, a petición del ICEX.

Esta guía es correcta, a nuestro leal saber y entender. No obstante, ha sido redactada como guía general, por lo que es necesario solicitar asesoramiento profesional específico antes de emprender ninguna acción.

Madrid, Junio 2023

© **Garrigues**

© **ICEX España Exportación e Inversiones, E.P.E.**

Pº de la Castellana, 278
28046 Madrid
Tel: 902 34 90 00
Fax: 914 31 61 28

icex@icex.es
desarrollo@investinspain.org

www.icex.es
www.investinspain.org

Administración General del Estado (AGE)
http://administracion.gob.es

Catálogo de publicaciones de la AGE
http://cpage.mpr.gob.es

NIPO (PDF): 114230291

Diseño, maquetación y realización
Intelligenia, S.A.

1 Marco jurídico

2 Registros contables

3 Cuentas Anuales

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

5 Beneficio distribuible

6 Consolidación

7 Requisitos de información en la memoria

8 Requisitos de auditoría

9 Requisitos de publicación de las cuentas anuales

Anexo I Balance al cierre del ejercicio 202X

Anexo II Cuenta de pérdidas y ganancias correspondiente al ejercicio terminado el__ de 202X

AIII.

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.

AIII.

Aspectos contables y de auditoría

1 Marco jurídico

2 Registros contables

3 Cuentas Anuales

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

5 Beneficio distribuible

6 Consolidación

7 Requisitos de información en la memoria

8 Requisitos de auditoría

9 Requisitos de publicación de las cuentas anuales

Anexo I Balance al cierre del ejercicio 202X

Anexo II Cuenta de pérdidas y ganancias correspondiente al ejercicio terminado el__ de 202X

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.

La normativa comunitaria se aprobó 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.

Por su parte, 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* (*Internacional 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 dio 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 aquellas, 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 Anónimas[1], 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.

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.

AIII.

Aspectos contables y de auditoría

A partir de aquí, se inició un proceso de reforma en España con la aprobación, en primer lugar, de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que supuso 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 alcanzó su mayor expresión en el año 2007 mediante la aprobación de importantes normas que vinieron 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 (PYMES)y los criterios contables específicos para microempresas.

Del mismo modo, en el año 2010 se aprobó el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (NOFCAC).

Asimismo, tras un proceso de adopción de normativa contable sectorial adicional, se aprobaron las siguientes adaptaciones sectoriales al 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.

- Resolución de 21 de diciembre de 2018, de la Presidencia del Tribunal de Cuentas, por la que se publica el Acuerdo del Pleno de 20 de diciembre de 2018, de aprobación del Plan de Contabilidad adaptado a las Formaciones Políticas y a la Ley Orgánica 3/2015, de 30 de marzo[2].

En 2016 se produjo una importante modificación de la normativa contable por el Real Decreto 602/2016 de 17 de diciembre de 2016. Dicha modificación se efectuó 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).

Con la misma vocación de adaptación a la normativa de la Unión Europa, se publicó en 2017 el Real Decreto 583/2017, de 12 de junio, por el que se modifica el Plan General Contable de las entidades aseguradoras.

Por lo que respecta a los sectores restantes respecto de los cuales existió una adaptación anterior a la aprobación del Plan General Contable, 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 Plan General de Contabilidad.

La última reforma relevante se llevó a cabo por el Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad, el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, las NOFCAC y las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos. En este caso, las modificaciones introducidas en la normativa contable española tienen como finalidad alinearla con los criterios contables internacionales más recientes, principalmente, de instrumentos financieros y reconocimiento de ingresos financieros, previstos en la NIIF-UE 9 y NIIF-UE 15. La entrada en vigor de este Real Decreto tuvo lugar con efectos para los ejercicios que se iniciaron a partir del 1 de enero de 2021.

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. Al respecto, el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 2 de julio, de Auditoría de Cuentas.

2 Modificado por la Resolución de 8 de marzo de 2019, de la Presidencia del Tribunal de Cuentas, por la que se publica el Acuerdo del Pleno de 7 de marzo de 2019, por el que se modifica el Plan de Contabilidad adaptado a las Formaciones Políticas aprobado el 20 de diciembre de 2018.

AIII.

Aspectos contables y de auditoría

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, los administradores deben utilizar su criterio profesional respetando el marco conceptual del 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, las NIIF serán de aplicación directa a las cuentas anuales consolidadas de entidades que coticen.

1 Marco jurídico

2 Registros contables

3 Cuentas Anuales

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

5 Beneficio distribuible

6 Consolidación

7 Requisitos de información en la memoria

8 Requisitos de auditoría

9 Requisitos de publicación de las cuentas anuales

Anexo I Balance al cierre del ejercicio 202X

Anexo II Cuenta de pérdidas y ganancias correspondiente al ejercicio terminado el__ de 202X

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, debiendo añadir a esta información la declaración de la identificación del titular real de la sociedad.

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.

1 Marco jurídico

2 Registros contables

3 Cuentas Anuales

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

5 Beneficio distribuible

6 Consolidación

7 Requisitos de información en la memoria

8 Requisitos de auditoría

9 Requisitos de publicación de las cuentas anuales

Anexo I Balance al cierre del ejercicio 202X

Anexo II Cuenta de pérdidas y ganancias correspondiente al ejercicio terminado el__ de 202X

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 y el estado de cambios en el patrimonio neto no serán obligatorios cuando así lo establezca una disposición legal (por ejemplo, para las sociedades que puedan formular balance en modelo abreviado, como se explica más adelante).

El Real Decreto-Ley 18/2017, de 24 de noviembre, que traspuso a derecho interno la Directiva 2014/95/UE, introdujo la obligación, para sociedades de interés público con una determinada dimensión, de incluir en el informe de gestión, o en un informe separado, un Estado de información no financiera que recoja la situación de la sociedad respecto de, al menos cuestiones medioambientales y sociales, así como relativas al personal, al respeto de los derechos humanos, y a la lucha contra la corrupción y el soborno.

A este respecto, la Ley 11/2018, de 28 de diciembre, por la que se modifica el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital y la Ley de Auditoría de Cuentas, amplió significativamente el número de sociedades obligadas a presentar el estado de información no financiera. De este modo, quedaron obligadas a presentar dicha información, individual o consolidado, las sociedades en las que concurran los siguientes requisitos:

a. Que el número medio de trabajadores empleados por la sociedad o el grupo, según el caso, durante el ejercicio sea superior a 250.

b. Que o bien tengan la consideración de entidades de interés público de conformidad con la legislación de auditoría de cuentas, o bien, durante dos ejercicios consecutivos, reúnan a la fecha de cierre de cada uno de ellos, a nivel individual o consolidado, según el caso, al menos dos de las circunstancias siguientes: (i) que el total de las partidas del activo sea superior a 20.000.000 €; (ii) que el importe neto de la cifra anual de negocios supere los 40.000.000 €.

El Código de Comercio y el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital 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 Real Decreto 1159/2010 es el encargado de aprobar las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, modificado por el Real Decreto 1/2021, de 12 de enero.

1 Marco jurídico

2 Registros contables

3 Cuentas Anuales

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

5 Beneficio distribuible

6 Consolidación

7 Requisitos de información en la memoria

8 Requisitos de auditoría

9 Requisitos de publicación de las cuentas anuales

Anexo I Balance al cierre del ejercicio 202X

Anexo II Cuenta de pérdidas y ganancias correspondiente al ejercicio terminado el__ de 202X

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 de este 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:

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.
Objetivo principal: La imagen fiel	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. 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 solo a su forma jurídica.
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.
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.

CONTINÚA EN LA SIGUIENTE PÁGINA >

AIII.

Aspectos contables y de auditoría

< VIENE DE LA PÁGINA ANTERIOR

MATERIA	PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD (PGC)
Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales	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. 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 futuros, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad. 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. 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.
Criterios de valoración	Los criterios de valoración utilizados por el Plan General de Contabilidad son los siguientes: coste histórico o coste, valor razonable (este criterio ha sido ampliamente desarrollado tras la reforma del Real Decreto 1/2021), valor neto realizable, valor en uso y valor actual, costes de venta, coste amortizado, costes de transacción atribuibles a un activo o pasivo financiero, valor contable o en libros y valor residual.
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.
Inversiones inmobiliarias	Activos no corrientes que sean inmuebles y se posean para obtener rentas, plusvalías o ambas. Con carácter general, todos estos elementos patrimoniales se valoran inicialmente por su coste, ya sea éste el precio de adquisición o el coste de producción. Con posterioridad a su reconocimiento inicial, se valorarán por su precio de adquisición o coste de producción menos la amortización acumulada que proceda y, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro reconocidas.

MATERIA	PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD (PGC)
Inmovilizado intangible	Activos no monetarios sin apariencia física susceptibles de valoración económica e identificación. Para su reconocimiento inicial es preciso que se cumpla además el criterio de identificabilidad. Esto supone que cumpla alguno de los dos requisitos siguientes: (a) sea separable o (b) surja de derechos legales o contractuales. En ningún caso se reconocerán como inmovilizado intangible los gastos ocasionados con motivo del establecimiento, las marcas, las listas de clientes u otros similares que se hayan generado internamente. 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.
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, solo se podrán capitalizar intereses antes de la entrada en funcionamiento del elemento.
Permuta de activos	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. 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.
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 represente, directa o indirectamente, un negocio. Para el aportante se aplicará lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros.

CONTINÚA EN LA SIGUIENTE PÁGINA >

AIII.

Aspectos contables y de auditoría

< VIENE DE LA PÁGINA ANTERIOR

MATERIA	PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD (PGC)
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.
Fondo de comercio	Solo podrá figurar en el activo, cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa, en el contexto de una combinación de negocios. Su importe se determinará de acuerdo con lo indicado respecto de combinaciones de negocios (método de adquisición) y deberá asignarse desde la fecha de adquisición entre cada una de las unidades generadoras de efectivo de la empresa, sobre las que se espere que recaigan los beneficios de las sinergias de la combinación de negocios. Con posterioridad al reconocimiento inicial, el fondo de comercio se valorará por su precio de adquisición menos la amortización acumulada y, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro reconocidas. 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. Las correcciones valorativas por deterioro reconocidas en el fondo de comercio no serán objeto de reversión en los ejercicios posteriores.
ARRENDAMIENTOS	
Valoración de los arrendamientos	El Plan General de Contabilidad todavía no ha sido adaptado a la NIIF-UE 16 de Arrendamientos. El ICAC está llevando a cabo un proceso de análisis para su implementación con carácter general, teniendo en cuenta diversas circunstancias y posibles excepciones.

MATERIA	PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD (PGC)
Arrendamiento financiero	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. Se presume que se cumple esta condición bajo diversas circunstancias. El arrendatario registrará un activo y un pasivo financiero por el mismo importe que será el menor entre el valor razonable del activo arrendado y el valor actual al inicio del arrendamiento de los pagos mínimos acordados, entre los que se incluye el pago por la opción de compra cuando no existan dudas razonables sobre su ejercicio y cualquier importe que 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. 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 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.
Arrendamiento operativo	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.
EXISTENCIAS Y ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA	
EXISTENCIAS	
Reglas de valoración	Con carácter general, se valoran a coste, ya sea el precio de adquisición o el coste de producción. Se incluyen todos los gastos que se produzcan hasta que se hallen ubicadas para su venta. Excepción: Para los intermediarios que comercializan materias primas cotizadas se aplicará el criterio del valor razonable menos los costes de venta, siempre que con ello se elimine o reduzca una "asimetría contable" que surgiría por no reconocer estos activos a valor razonable. Se incluye una referencia expresa a las existencias en la prestación de servicios.
Descuentos comerciales y financieros	Se deducirá del importe facturado por el vendedor de las existencias cualquier descuento, rebaja o similar directamente atribuible. Los descuentos, devoluciones u operaciones similares posteriores a la factura se contabilizarán en cuentas específicas de la cuenta de pérdidas y ganancias.
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.

CONTINÚA EN LA SIGUIENTE PÁGINA >

AIII.

Aspectos contables y de auditoría

< VIENE DE LA PÁGINA ANTERIOR

MATERIA	PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD (PGC)
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. Se deben cumplir determinados requisitos. Se valorarán por el menor de su valor contable o su valor razonable menos los costes de venta. Mientras se clasifiquen en esta categoría no se amortizarán, debiendo dotarse las oportunas correcciones valorativas en su caso.
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. La contabilización del efecto impositivo se basa en el método de balance.
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.
INSTRUMENTOS FINANCIEROS	
Activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias	Se utilizará esta categoría cuando no proceda su clasificación en ninguna de las restantes. Los activos financieros mantenidos para negociar se incluirán obligatoriamente en esta categoría. Para los instrumentos de patrimonio que no se mantengan para negociar, ni deban valorarse al coste, la empresa puede realizar la elección irrevocable en el momento de su reconocimiento inicial de presentar los cambios posteriores en el valor razonable directamente en el patrimonio neto. Valoración inicial: Valor razonable, sin incluir los costes de la transacción directamente atribuibles que se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio. 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. No aplica deterioro.

MATERIA	PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD (PGC)
Activos a coste amortizado	Un activo financiero se incluirá en esta categoría, incluso cuando esté admitido a negociación en un mercado organizado, si la empresa mantiene la inversión con el objetivo de percibir los flujos de efectivo derivados de la ejecución del contrato, y las condiciones contractuales del activo financiero dan lugar, en fechas especificadas, a flujos de efectivo que son únicamente cobros de principal e intereses sobre el importe del principal pendiente. Valoración inicial: Valor razonable más los costes de transacción directamente atribuibles. Valoración posterior: Coste amortizado. Los intereses devengados se registrarán en la cuenta de pérdidas y ganancias conforme al método del tipo de interés efectivo. Imputación de los ajustes/deterioro: A cierre de ejercicio, se realizarán las correcciones valorativas necesarias, siempre que haya evidencia objetiva de que su valor se ha deteriorado como resultado de uno o más eventos que hayan ocurrido después de su reconocimiento inicial y que ocasiones una reducción o retraso en los flujos de efectivo estimados futuros, que pueden venir motivados por la insolvencia del deudor (criterio de "pérdida incurrida", a diferencia de la NIIF-UE 9 que aplica la "pérdida esperada"). La pérdida por deterioro será la diferencia entre su valor en libros y el valor actual de los flujos de efectivo futuros, incluidos, los procedentes de la ejecución de las garantías reales y personales. La pérdida por deterioro, así como su reversión, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias.

CONTINÚA EN LA SIGUIENTE PÁGINA >

< VIENE DE LA PÁGINA ANTERIOR

MATERIA	PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD (PGC)
Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto	Un activo financiero se incluirá en esta categoría cuando las condiciones contractuales del activo financiero dan lugar, en fechas especificadas, a flujos de efectivo que son únicamente cobros de principal e intereses sobre el importe del principal pendiente, y no se mantenga para negociar ni proceda clasificarlo como a coste amortizado. También se incluirán en esta categoría las inversiones en instrumentos de patrimonio para las que se haya ejercitado la opción irrevocable. Valoración inicial: Valor razonable más los costes de transacción directamente atribuibles. Valoración posterior: Valor razonable sin deducción de los costes de transacción en que se pudiera incurrir en su enajenación. Los cambios que se produzcan en el valor razonable se registrarán en el patrimonio neto, de forma temporal, hasta su baja del balance o deterioro, momento en que se imputarán en la cuenta de pérdidas y ganancias. Imputación de los ajustes/Deterioro: • Instrumentos de deuda: Se registrará un deterioro en la cuenta de pérdidas y ganancias cuando se produzca un retraso en los flujos de efectivo estimados futuros, que pueden venir motivados por la insolvencia del deudor. En el supuesto de recuperación de valor, el importe de la reversión se contabilizará como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias. • Instrumentos de patrimonio: Se registrará un deterioro en la cuenta de pérdidas y ganancias cuanto se produzca la falta de recuperabilidad del valor en libros del activo, evidenciada, por ejemplo, por un descenso prolongado o significativo en su valor razonable. • En el supuesto de recuperación de valor, el importe del incremento se registrará directamente contra patrimonio neto (no revertirá con abono en la cuenta de pérdidas y ganancias).

MATERIA	PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD (PGC)
Activos financieros a coste	En todo caso, se incluyen en esta categoría, entre otros, las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas y las restantes inversiones en instrumentos de patrimonio cuyo valor razonable no pueda determinarse por referencia a un precio cotizado en un mercado activo o no pueda estimarse con fiabilidad. Valoración inicial: A coste, es decir, al valor razonable de la contraprestación más los costes de transacción directamente atribuibles. En el supuesto de empresas del grupo la valoración inicial será el valor de coste de la combinación de negocios, salvo que existiera una inversión anterior a su calificación como empresa de grupo (en ese supuesto el coste será su valor contable previo a su calificación como tal). Valoración posterior: Coste menos el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro. Imputación de los ajustes/Deterioro: Las correcciones valorativas se realizarán por la diferencia entre su valor en libros y el importe recuperable, entendido éste como el mayor entre su valor razonable menos los costes de venta y el valor actual de los flujos de efectivos futuros. Para el supuesto de instrumentos de patrimonio, salvo mejor evidencia del importe recuperable de las inversiones en instrumentos del patrimonio, la estimación de la pérdida por deterioro se calculará en función del patrimonio neto de la entidad participada y de las plusvalías tácitas existentes en la fecha de valoración, netas de efecto impositivo.
Pasivos financieros a coste amortizado	Incluye todos los pasivos financieros excepto cuando deban valorarse a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias. Valoración inicial: Valor razonable que será el precio de la transacción (valor razonable de la contraprestación recibida menos los costes de transacción directamente atribuibles). Valoración posterior: A coste amortizado. Excepto los débitos con vencimiento no superior a un año que se hayan valorado a nominal en su reconocimiento inicial, que continuarán valorándose por dicho importe. Imputación de los ingresos: Los intereses devengados se registrarán en la cuenta de pérdidas y ganancias conforme el método del tipo de interés efectivo.
Pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias	En esta categoría se incluyen, entre otros, los pasivos que se mantienen para negociar y los que hayan sido designados por la entidad en el momento de su reconocimiento inicial por determinadas causas. Valoración inicial: Valor razonable (es decir, precio de la transacción: valor razonable de la contraprestación recibida). Los costes de transacción directamente atribuibles, se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio. 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.

CONTINÚA EN LA SIGUIENTE PÁGINA >

AIII.

Aspectos contables y de auditoría

< VIENE DE LA PÁGINA ANTERIOR

MATERIA	PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD (PGC)
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	En el lado del activo se incluirán en la categoría de Activos financieros a coste los préstamos participativos cuyos intereses tengan carácter contingente. En cuanto al lado del pasivo, se aplica un criterio similar al de los contratos de cuentas en participación cuando sus intereses tengan carácter contingente. Si los préstamos participativos tienen características de un préstamo ordinario o común, se incluirán en la categoría de pasivos financieros a coste amortizado.
Préstamos participativos	En el lado del activo se incluirán en la categoría de Activos financieros a coste los préstamos participativos cuyos intereses tengan carácter contingente. En cuanto al lado del pasivo, se aplica un criterio similar al de los contratos de cuentas en participación cuando sus intereses tengan carácter contingente. Si los préstamos participativos tienen características de un préstamo ordinario o común, se incluirán en la categoría de pasivos financieros a coste amortizado.
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.

MATERIA	PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD (PGC)
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 NOFCAC (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.
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.

CONTINÚA EN LA SIGUIENTE PÁGINA >

AIII.

Aspectos contables y de auditoría

< VIENE DE LA PÁGINA ANTERIOR

MATERIA	PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD (PGC)
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.
VENTA DE BIENES Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS	
Reconocimiento de los ingresos	Se reconocerán los ingresos cuando se produzca la transferencia del control de los bienes o servicios comprometidos con el cliente.
Proceso para la determinación del ingreso	Paso 1: Identificar el control con el cliente. Paso 2: Identificar las obligaciones separadas del contrato. Paso 3: Determinar el precio de la transacción. Paso 4: Asignar el precio de la transacción entre las obligaciones del contrato. Paso 5: Contabilizar los ingresos cuando (o a medida que) la entidad satisface las obligaciones.
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 elementos homogéneos como las permutas de productos terminados, o mercaderías intercambiables entre dos empresas con el objetivo de ser más eficaces en su labor comercial de entregar el producto a sus respectivos clientes.
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 las subvenciones para adquisiciones de activos	*Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias*. En proporción a la dotación a la amortización o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, deterioro o baja en balance. *Existencias y activos financieros*. 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.

MATERIA	PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD (PGC)
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.
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.
ACTIVIDADES INTERRUMPIFAS	
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.
OPERACIONES ENTRE EMPRESAS DEL GRUPO	
Regla general	Los elementos objeto de una transacción entre empresas del grupo se contabilizarán por su valor razonable.

CONTINÚA EN LA SIGUIENTE PÁGINA >

AIII.

Aspectos contables y de auditoría

< VIENE DE LA PÁGINA ANTERIOR

MATERIA	PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD (PGC)
Reglas especiales	Solo son de aplicación cuando los elementos objeto de la transacción sean un negocio y la contraprestación no sea monetaria. 1. Aportaciones no dinerarias: Valoración en cuentas anuales consolidadas (o individuales, si no se formulasen cuentas consolidadas en España): 2. Operaciones de fusión y escisión: Valoración: • 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 formulasen cuentas consolidadas en España). 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. 3. Reducción de capital, reparto de dividendos y disolución de sociedades.

En 2019 resultó especialmente destacable la publicación de la Resolución, de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) por la que se desarrollaron los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital. En dicha Resolución se establecen los criterios de reconocimiento y valoración aplicables a operaciones tales como: (i) la adquisición y enajenación de acciones y participaciones propias; (ii) los ingresos por intereses y dividendos; (iii) los aumentos o disminuciones de capital; (iv) los restantes tipos de aportaciones socios; (v) los aspectos contables de las acciones o participaciones con carácter especial (privilegiadas, sin voto, rescatables); (vi) las aportaciones no dinerarias; (vii) los desembolsos pendientes; (viii) las cuentas en participación; (ix) la reformulación de cuentas anuales; (x) la aplicación del resultado; (xi) la disolución y liquidación (xii) la transformación de la forma societaria y (xiii) las fusiones y escisiones, entre otros aspectos.

Con carácter general, esta Resolución resume la doctrina emitida por el ICAC en sus consultas. Como principal novedad cabe señalar que el ICAC modifica su interpretación respecto al tratamiento contable de los *scripts dividends* para los socios o accionistas de una sociedad. De esta forma, cuando la sociedad acuerde la entrega de derechos de asignación gratuita dentro de un programa de retribución al accionista que permita a los accionistas (i) adquirir acciones liberadas, (ii) enajenar tales derechos en el mercado, o (iii) venderlos a la propia sociedad emisora, el accionista reconocerá el correspondiente ingreso financiero y los valores recibidos por su valor razonable, tratamiento que resultó aplicable a las cuentas anuales de los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2020 (sin perjuicio de la posibilidad de su aplicación retroactiva).

La última reforma contable relevante fue aprobada mediante el Real Decreto 1/2021, entrado en vigor con efectos para los ejercicios que se inicien a partir de 1 de enero de 2021. Esta reforma introduce modificaciones de diversa índole en la normativa contable con el objetivo de alinearla con las normas contables internacionales más recientes, fundamentalmente, con las NIIF-UE 9, de instrumentos financieros y NIIF-UE 15, de reconocimiento de ingresos. En las reglas de valoración descritas en los cuadros anteriores se ha considerado el texto del Plan General de Contabilidad tras esta reforma. Sus disposiciones transitorias regulan además los criterios de primera aplicación. Además, el ICAC ha publicado la resolución de 10 de febrero de 2021 por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios, en desarrollo de la implementación de la NIIF-UE 15 mencionada.

1 Marco jurídico

2 Registros contables

3 Cuentas Anuales

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

5 Beneficio distribuible

6 Consolidación

7 Requisitos de información en la memoria

8 Requisitos de auditoría

9 Requisitos de publicación de las cuentas anuales

Anexo I Balance al cierre del ejercicio 202X

Anexo II Cuenta de pérdidas y ganancias correspondiente al ejercicio terminado el__ de 202X

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 refiere a los ajustes por cambios de valor positivos y subvenciones, donaciones y legados reconocidos directamente en el patrimonio neto).

- 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.

La resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019 desarrolla el concepto de "beneficio distribuible". Se define como el agregado del resultado del ejercicio, de acuerdo con el balance aprobad, y los siguientes ajustes:

a. Positivos: (1) Las reservas de libre disposición y (2) el remanente.

b. Negativos: (1) Los resultados negativos de ejercicios anteriores. No obstante, el exceso de estos resultados sobre los ajustes positivos solo se incluirá como ajuste negativo en la parte en que no estén materialmente compensados con el saldo del importe de la reserva legal y de las otras reservas indisponibles preexistentes; y (2) la parte del resultado del ejercicio en que deba dotarse la reserva legal y las restantes atenciones obligatorias establecidas por las leyes o los estatutos.

La prima de emisión y la prima de asunción constituyen patrimonio aportado que puede ser objeto de recuperación por los socios, en los mismos términos que las reservas de libre disposición, y las aportaciones de los socios.

El artículo 28 de la resolución desarrolla la aplicación del resultado. En este sentido, solo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio distribuible si el valor del patrimonio neto no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social mercantil.

1 Marco jurídico

2 Registros contables

3 Cuentas Anuales

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

5 Beneficio distribuible

6 Consolidación

7 Requisitos de información en la memoria

8 Requisitos de auditoría

9 Requisitos de publicación de las cuentas anuales

Anexo I Balance al cierre del ejercicio 202X

Anexo II Cuenta de pérdidas y ganancias correspondiente al ejercicio terminado el__ de 202X

6 Consolidación

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 (NOFCAC).

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.

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 española[3].
- 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.

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.

1 Marco jurídico

2 Registros contables

3 Cuentas Anuales

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

5 Beneficio distribuible

6 Consolidación

7 Requisitos de información en la memoria

8 Requisitos de auditoría

9 Requisitos de publicación de las cuentas anuales

Anexo I Balance al cierre del ejercicio 202X

Anexo II Cuenta de pérdidas y ganancias correspondiente al ejercicio terminado el__ de 202X

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 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.

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 el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, 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% 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.

- En relación con los ingresos, será necesario que la empresa identifique los contratos con clientes que den origen a su reconocimiento; los juicios significativos y cambios en dichos juicios, realizados sobre dichos contratos y los activos reconocidos por los costes para obtener o cumplir un contrato.

- 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. Estas informaciones se podrán dar de forma global por concepto retributivo.

- 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.

- 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.

- La memoria deberá contener información sobre los aplazamientos de pago efectuados a proveedores en operaciones comerciales y el dato del periodo medio de pago a proveedores.

1 Marco jurídico

2 Registros contables

3 Cuentas Anuales

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

5 Beneficio distribuible

6 Consolidación

7 Requisitos de información en la memoria

8 Requisitos de auditoría

9 Requisitos de publicación de las cuentas anuales

Anexo I Balance al cierre del ejercicio 202X

Anexo II Cuenta de pérdidas y ganancias correspondiente al ejercicio terminado el__ de 202X

8 Requisitos de auditoría

La Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en su Disposición Adicional Primera, establece que, será obligatoria la auditoria de las cuentas anuales correspondiente a todas las sociedades y entidades, con independencia de su forma jurídica, en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a. Que emitan valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores o sistemas multilaterales de negociación.

b. Que emitan obligaciones en oferta pública.

c. 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.

d. 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 se encuentran identificados en el artículo 263 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital en virtud del cual, las cuentas anuales deberán ser siempre revisadas por un auditor salvo 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 €.
- Cifra de negocio anual no superior a los 5.700.000 €.
- 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.

El objeto de la auditoria es comprobar que las cuentas ofrecen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad, así como, en su caso, la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales del ejercicio.

AIII.

Aspectos contables y de auditoría

El auditor está obligado a realizar un informe detallado sobre el resultado de su actuación, de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En cuanto al contenido del informe de auditoría, destacamos los siguiente:

- 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. En aquellos casos en los que la sociedad auditada esté obligada a elaborar el Estado de información no financiera, la opinión del auditor, respecto de este punto, se limitará a informar de si ésta se ha incluido o no.

- Manifestación de la responsabilidad del órgano de administración de la entidad de la formulación de los estados financieros a auditar y del sistema de control interno de la entidad auditada.

- Descripción del objeto de la auditoría y del modo en que se desarrolla.

- La referencia al nombre, el domicilio y el número de Registro Oficial de Auditores de Cuentas del auditor o auditores de cuentas firmante del informe.

- Lenguaje claro y sin determinadas referencias.

- 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.

  En los casos en que se produzcan alguna de las circunstancias que impidan la emisión del informe o determinen la renuncia del contrato, el auditor deberá detallar en un escrito dichas circunstancias y remitirlo a la entidad auditada en un plazo no superior a quince días naturales desde que el auditor tuviese constancia de tal situación. Dicho escrito se remitirá no solo al ICAC y al Registro Mercantil, sino también al Juzgado en caso de que hubiera producido el nombramiento judicial del auditor.

- Fecha de entrega del informe: debe dejarse constancia documental de la fecha de entrega por el auditor del informe y de su recepción por la entidad auditada cuando haya diferencia entre una fecha y otra.

La Ley de Auditoría está desarrollada por el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, publicado en el Boletín Oficial del Estado el 30 de enero de 2021.

Con carácter general, en este Reglamento se han incluido aquellas previsiones que suponen desarrollo del contenido de los artículos de la Ley 22/2015, de 20 de julio. A modo de ejemplo, en este Reglamento se hace referencia a cuestiones tales como el desarrollo de los contratos de auditoría, la posibilidad de llevar a cabo una auditoría conjunta y los requisitos que se han de cumplir, la determinación de la contratación y prórroga de los honorarios de la auditoría, cómo se ha de proceder a la custodia y deber de secreto, se introducen medidas dirigidas a evitar conflicto de interés o de relación comercial u otra clase que puedan comprometer la independencia de la auditoría (régimen de independencia), se establecen determinadas modalidades de control de la actividad de auditoría y se determina el desarrollo del régimen de infracciones y sanciones, entre otros aspectos.

1 Marco jurídico

2 Registros contables

3 Cuentas Anuales

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

5 Beneficio distribuible

6 Consolidación

7 Requisitos de información en la memoria

8 Requisitos de auditoría

9 Requisitos de publicación de las cuentas anuales

Anexo I Balance al cierre del ejercicio 202X

Anexo II Cuenta de pérdidas y ganancias correspondiente al ejercicio terminado el__ de 202X

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, en su caso del estado de información no financiera, 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). Asimismo, debe contener la identificación del titular real de la sociedad junto con el resto de informaciones preceptivas.

En relación con el depósito de las cuentas anuales, el 24 de mayo de 2019 se publicó la Resolución de 22 de mayo de 2019, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, por la que se modifican los Anexos I, II y III de la Orden JUS/319/2018, de 21 de marzo, por la que se aprueban los nuevos modelos para la presentación en el Registro Mercantil de las cuentas anuales, así como la Resolución de 22 de mayo de 2019, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, por la que se aprueba el nuevo modelo para la presentación en el Registro Mercantil de las cuentas anuales consolidadas de los sujetos obligados a su publicación.

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.

1 Marco jurídico

2 Registros contables

3 Cuentas Anuales

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

5 Beneficio distribuible

6 Consolidación

7 Requisitos de información en la memoria

8 Requisitos de auditoría

9 Requisitos de publicación de las cuentas anuales

Anexo I Balance al cierre del ejercicio 202X

Anexo II Cuenta de pérdidas y ganancias correspondiente al ejercicio terminado el__ de 202X

Anexo I

Balance al cierre del ejercicio 202X

Nº CUENTAS	ACTIVO	NOTAS DE LA MEMORIA	202X	202X-1
	A. ACTIVO NO CORRIENTE			
	I. Inmovilizado intangible			
201, (2801), (2901)	1. Desarrollo			
202, (2802), (2902)	2. Concesiones			
203, (2803), (2903)	3. Patentes, licencias, marcas y similares			
204, (2804)	4. Fondo de comercio			
206, (2806), (2906)	5. Aplicaciones informáticas			
205, 209, (2805), (2905)	6. Otro inmovilizado intangible			
	II. Inmovilizado material			
210, 211, (2811), (2910), (2911)	1. Terrenos y construcciones			
212, 213, 214, 215, 216, 217, 218 219, (2812), (2813), (2814), (2815), (2816),	2. Instalaciones técnicas, y otro inmovilizado material			
23	3. Inmovilizado en curso y anticipos			
	III. Inversiones inmovilizadas			
220, (2920)	1. Terrenos			

CONTINÚA EN LA SIGUIENTE PÁGINA >

< VIENE DE LA PÁGINA ANTERIOR

Nº CUENTAS	ACTIVO	NOTAS DE LA MEMORIA	202X	202X-1
221, (282) (2921)	2. Costrucciones			
	IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo			
2403, 2404, (2493), (2494), (293)	1. Instrumentos de patrimonio			
2423, 2424, (2953), (2954)	2. Créditos a empresas			
2413, 2414, (2943),(2944)	3. Valores representativos de deuda			
	4. Derivados			
	5. Otros activos financieros			
	V. Inversiones financieras a largo plazo			
2405, (2495), 250, (259)	1. Instrumentos de patrimonio			
2425, 252, 253, 254, (2955), (298)	2. Créditos a terceros			
2415, 251, (2945), (297)	3. Valores representativos de deuda			
255	4. Derivados			
258, 26	5. Otros activos financieros			
474	**VI. Activos por impuesto diferido**			
	B. ACTIVO CORRIENTE			
580, 581, 582, 583, 584, (599)	**I. Activos no corrientes mantenidos para la venta**			
	II. Existencias			
30, (390)	1. Comerciales			
31, 32, (391), (392)	2. Materias primas y otros aprovisionamientos			

Nº CUENTAS	ACTIVO	NOTAS DE LA MEMORIA	202X	202X-1
33, 34, (393), (394)	3. Productos en curso			
35, (395)	4. Productos terminados			
36, (396)	5. Subproductos, residuos y materiales recuperados			
407	6. Anticipos a proveedores			
	III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar			
430, 431, 432, 435, 436, (437), (490, (4935)	1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios			
433, 434, (4933), (4934)	2. Clientes, empresas del grupo y asociadas			
44	3. Deudores varios			
460, 544	4. Personal			
4709	5. Activos por impuesto corriente			
4700, 4708, 471, 472,	6. Otros créditos con las Administraciones Públicas			
5580	7. Accionistas (socios) por desembolsos exigidos			
	IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a corto plazo			
5303, 5304, (5393), (5394),(593)	1. Instrumentos de patrimonio			
5323, 5324, 5343, 5344, (5953),(5954)	2. Créditos a empresas			
5313, 5314, 5333, 5334, (5943),(5944)	3. Valores representativos de deuda			
	4. Derivados			
5353, 5354, 5523, 5524	5. Otros activos financieros			

CONTINÚA EN LA SIGUIENTE PÁGINA >

< VIENE DE LA PÁGINA ANTERIOR

Nº CUENTAS	ACTIVO	NOTAS DE LA MEMORIA	202X	202X-1
	V. Inversiones financieras a corto plazo			
5305, 540, (5395), (549)	1. Instrumentos de patrimonio			
5325, 5345, 542, 543, 547, (5955), (598)	2. Créditos de empresas			
5315, 5335, 541, 546, (5945),(597)	3. Valores representativos de deuda			
5590, 5593	4. Derivados			
5355, 545, 548, 551, 5525, 565, 566	5. Otros activos financieros			
480, 567	**VI. Periodificación a corto plazo**			
	VII.Efectivo y otros activos líquidos equivalentes			
570, 571, 572, 573, 574, 575	1. Tesorería			
576	2. Otros activos líquidos equivalentes			
TOTAL ACTIVO (A + B)				

Nº CUENTAS	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	NOTAS DE LA MEMORIA	202X	202X-1
A. PATRIMONIO NETO				
	A.1 Fondos propiosl			
	I. Capital			
100, 101, 102	1. Capital escriturado			
(1030), (1040)	2. (Capital no exigido)			
110	**II. Prima de emisión**			
	III. Reservas			
112, 1141	1. Legal y estatutarias			
113, 1140, 1142, 1143, 1144, 115, 119	2. Otras reservas			
(108), (109)	**IV. (Acciones y participaciones en patrimonio propias)**			
	V. Resultados de ejercicios anteriores			
120	1. Remanente			
(121)	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	**II. Operaciones de cobertura**			
137	**III. Otros**			
130, 131, 132	**A.3 Subvenciones, donaciones y legados recibidos**			

CONTINÚA EN LA SIGUIENTE PÁGINA >

< VIENE DE LA PÁGINA ANTERIOR

Nº CUENTAS	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	NOTAS DE LA MEMORIA	202X	202X-1
	B. PASIVO NO CORRIENTE			
	I. Provisiones a largo plazo			
140	1. Obligaciones por prestaciones a largo plazo al personal			
145	2. Actuaciones medioambientales			
146	3. Provisiones por reestructuración			
141, 142, 143, 147	4. Otras provisiones			
	II. Deudas a largo plazo			
177, 178, 179	1. Obligaciones y otros valores negociables			
1605, 17	2. Deudas con entidades de crédito			
1625, 174	3. Acreedores por arrendamiento financiero			
176	4. Derivados			
1615, 1635, 171, 172, 173, 175, 180, 185, 189	5. Otros pasivos financieros			
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**			
	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**			
	III. Deudas a corto plazo			
500, 501, 505, 506	1. Obligaciones y otros valores negociables			

Nº CUENTAS	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	NOTAS DE LA MEMORIA	202X	202X-1
5105, 520, 527	2. Deudas con entidades de crédito			
5125, 524	3. Acreedores por arrendamiento financiero			
5595, 5598	4. Derivados			
(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	5. Otros pasivos financieros			
5103, 5104, 5113, 5114, 5123, 5124, 5133, 5134, 5143, 5144, 5523, 5524, 5563, 5564	**IV. Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo**			
	V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar			
400, 401, 405, (406)	1. Proveedores			
403, 404	2. Proveedores, empresas del grupo y asociadas			
41	3. Acreedores varios			
465, 466	4. Personal (remuneraciones pendientes de pago)			
4752	5. Pasivos por impuesto corriente			
4750, 4751, 4758, 476, 477	6. Otras deudas con las Administraciones Públicas			
438	7. Anticipos de clientes			
485, 568	**VI. Periodificaciones a corto plazo**			
	TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A + B + C)			

* Cuadros de cuentas aprobados de acuerdo con el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, en su versión en vigor a partir del 31 de enero de 2021.

1 Marco jurídico

2 Registros contables

3 Cuentas Anuales

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

5 Beneficio distribuible

6 Consolidación

7 Requisitos de información en la memoria

8 Requisitos de auditoría

9 Requisitos de publicación de las cuentas anuales

Anexo I Balance al cierre del ejercicio 202X

Anexo II Cuenta de pérdidas y ganancias correspondiente al ejercicio terminado el__ de 202X

Anexo II

Cuenta de pérdidas y ganancias correspondiente al ejercicio terminado el__ de 202X

Nº CUENTAS	NOTA	(DEBE) HABER 202X	(DEBE) HABER 202X-1
	A. OPERACIONES CONTINUADAS		
	1. Importe neto de la cifra de negocios		
700, 701, 702, 703, 704, (706), (708), (709)	a. Ventas		
705	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**		
	4. Aprovisionamientos		
(600), 6060, 6080, 6090, 610	a. Consumo de mercaderías		
(601), (602), 6061, 6062, 6081, 6082, 6091, 6092, 611, 612	b. Consumo de materias primas y otras materias consumibles		
(607)	c. Trabajos realizados por otras empresas		
(6931), (6932), (6933), 7931, 7932, 7933	d. Deterioro de mercaderías, materias primas y otros		
	5. Otros ingresos de explotación		
75	a. Ingresos accesorios y otros de gestión corriente		
740, 747	b. Subvenciones de explotación incorporadas al resultado del ejercicio		
	6. Gastos de personal		
(640), (641), (6450)	a. Sueldos, salarios y asimilados		

CONTINÚA EN LA SIGUIENTE PÁGINA >

< VIENE DE LA PÁGINA ANTERIOR

Nº CUENTAS	NOTA	(DEBE) HABER
(642), (643), (649)	b. Cargas sociales	
(644), (6457), 7950, 7957	c. Provisiones	
	7. Otros gastos de explotación	
(62)	a. Servicios exteriores	
(631), (634), 636, 639	b. Tributos	
(650), (694), (695), 794, 7954	c. Pérdidas, deterioro y variación de provisiones por operaciones	
(651), (659)	d. Otros gastos de gestión corriente	
(68)	**8. Amortización del inmovilizado**	
746	**9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras**	
7951, 7952, 7955, 7956	**10. Excesos de provisiones**	
	11. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado	
(690), (691), (692), 790, 791, 792	a. Deterioros y pérdidas	
(670), (671), (672), 770, 771, 772	b. Resultados por enajenaciones y otras	
A.1. RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11)		
	12. Ingresos financieros	
	a. De participaciones en instrumentos de patrimonio	
7600, 7601	a1. En empresas del grupo y asociadas	
7602,7603	a2. En terceros	
	b. De valores negociables y otros instrumentos financieros	
7610, 7611, 76200, 76201, 76210, 76211	b1. De empresas del grupo y asociadas	
7612, 7613, 76202, 76203, 76212, 76213, 767, 769	b2. De terceros	
	13. Gastos financieros	
(6610), (6611), (6615),(6616), (6620), (6621),(6640), (6641), (6650),(6651), (6654), (6655)	a. Por deudas con empresas del grupo y asociadas	
(6612), (6613), (6617),(6618), (6622), (6623),	b. Por deudas con terceros	
(6624), (6642), (6643),(6652), (6653), (6656), (6657), (669)		
(660)	c. Por actualización de provisiones	
	14. Variación de valor razonable en instrumentos financieros	
(6630),(6631),(6633),7630,7631,7633	a. Valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias	
(6632),7632	b. Transferencia de ajustes de valor razonable con cambios en el patrimonio neto	
(668),768	**15. Diferencias de cambio**	
	16. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros/b>	
(696), (697), (698),(699), 796, 797, 798, 799	a. Deterioros y pérdidas	
(666),(667),(673),(675), 766,773,775	b. Resultados por enajenaciones y otras	
A.2. RESULTADO FINANCIERO (12 + 13 + 14 + 15 + 16)		
A.3. RESULTADO FINANCIERO (A.1+A.2)		
(6300), 6301, (633), 638	**17. Impuestos sobre beneficios**	
A.4. RESULTADO DEL EJERCICIO PROCEDENTE DE OPERACIONES CONTINUADAS (A.3 + 17)		
B. OPERACIONES INTERRUMPIDAS		
	18. Resultado del ejercicio procedente de operaciones interrumpidas neto de impuestos	
A.5. RESULTADO DEL EJERCICIO (A.4. + 18)		

(*) Su signo puede ser positivo o negativo.

* Cuadros de cuentas aprobados de acuerdo con el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, en su versión en vigor a partir del 31 de enero de 2021.

GUÍA DE NEGOCIOS EN ESPAÑA /2023

Junio 2023 / NIPO (PDF): 114230291

GOBIERNO DE ESPAÑA
MINISTERIO DE INDUSTRIA, COMERCIO Y TURISMO
ICEX
INVEST IN SPAIN
GARRIGUES