

Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas.

---

Ministerio de Economía y Hacienda  
«BOE» núm. 279, de 21 de noviembre de 2007  
Referencia: BOE-A-2007-19966

---

ÍNDICE

<i>Preámbulo</i> . . . . .	4
<i>Artículos</i> . . . . .	7
Artículo 1. Aprobación del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas. . . . .	7
Artículo 2. Ámbito de aplicación del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.	8
Artículo 3. Aplicación del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas. . . . .	8
Artículo 4. Criterios específicos aplicables por microempresas. . . . .	9
Artículo 5. Entidades no mercantiles. . . . .	11
<i>Disposiciones adicionales</i> . . . . .	11
Disposición adicional primera. Ajustes derivados del abandono de los criterios específicos aplicables por las microempresas. . . . .	11
Disposición adicional segunda. Aplicación del Plan General de Contabilidad de Pymes cuando en ejercicios previos se ha utilizado el Plan General de Contabilidad. . . . .	11
Disposición adicional tercera. Incorporación de los criterios específicos aplicables por las microempresas. . . . .	12
<i>Disposiciones transitorias</i> . . . . .	12
Disposición transitoria primera. Reglas generales para la aplicación del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas en el primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2008. . . . .	12
Disposición transitoria segunda. Excepciones a la regla general de primera aplicación. . . . .	12

Disposición transitoria tercera. Información a incluir en las cuentas anuales del primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2008. . . . .	13
Disposición transitoria cuarta. Aplicación de los criterios específicos de las microempresas en el primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2008. . . . .	13
Disposición transitoria quinta. Cálculo de los límites de aplicación. . . . .	13
Disposición transitoria sexta. Desarrollos normativos en materia contable. . . . .	13
<i>Disposiciones finales.</i> . . . .	14
Disposición final primera. Normas de desarrollo del Plan General de Contabilidad de Pymes. . . . .	14
Disposición final segunda. Título competencial. . . . .	14
Disposición final tercera. Entrada en vigor. . . . .	14
PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD DE PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS . . . . .	14
INTRODUCCIÓN . . . . .	14
PRIMERA PARTE. MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD. . . . .	27
1.º Cuentas anuales. Imagen fiel. . . . .	27
2.º Requisitos de la información a incluir en las cuentas anuales. . . . .	28
3.º Principios contables. . . . .	28
4.º Elementos de las cuentas anuales. . . . .	29
5.º Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales. . . . .	30
6.º Criterios de valoración. . . . .	31
7.º Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados. . . . .	33
SEGUNDA PARTE. NORMAS DE REGISTRO Y VALORACIÓN PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS. . . . .	33
1.ª Desarrollo del Marco Conceptual de la Contabilidad. . . . .	33
2.ª Inmovilizado material. . . . .	34
3.ª Normas particulares sobre inmovilizado material. . . . .	36
4.ª Inversiones inmobiliarias. . . . .	37
5.ª Inmovilizado intangible. . . . .	37
6.ª Normas particulares sobre el inmovilizado intangible. . . . .	38
7.ª Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar. . . . .	39
8.ª Activos financieros. . . . .	41
9.ª Pasivos financieros. . . . .	45
10.ª Contratos financieros particulares. . . . .	47
11.ª Instrumentos de patrimonio propio. . . . .	47

**BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO**  
**LEGISLACIÓN CONSOLIDADA**

---

12.ª Existencias.. . . . .	48
13.ª Moneda extranjera.. . . . .	49
14.ª Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y otros Impuestos indirectos.. . . . .	50
15.º Impuestos sobre beneficios.. . . . .	50
16.ª Ingresos por ventas y prestación de servicios.. . . . .	53
17.ª Provisiones y contingencias.. . . . .	54
18.ª Subvenciones, donaciones y legados recibidos.. . . . .	55
19.ª Negocios conjuntos.. . . . .	56
20.ª Operaciones entre empresas del grupo.. . . . .	57
21.ª Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables.. . . . .	58
22.ª Hechos posteriores al cierre del ejercicio.. . . . .	58
TERCERA PARTE. CUENTAS ANUALES.. . . . .	59
I. NORMAS DE ELABORACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES.. . . . .	59
II. MODELOS DE CUENTAS ANUALES DE PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS.. . . . .	66
CUARTA PARTE. CUADRO DE CUENTAS.. . . . .	73
Grupo 1. Financiación básica.. . . . .	73
Grupo 2. Activo no corriente.. . . . .	74
Grupo 3. Existencias.. . . . .	76
Grupo 4. Acreedores y deudores por operaciones comerciales.. . . . .	77
Grupo 5. Cuentas financieras.. . . . .	78
Grupo 6. Compras y gastos.. . . . .	80
Grupo 7. Ventas e ingresos.. . . . .	83
QUINTA PARTE. DEFINICIONES Y RELACIONES CONTABLES.. . . . .	85
Grupo 1. Financiación básica.. . . . .	85
Grupo 2. Activo no corriente.. . . . .	101
Grupo 3. Existencias.. . . . .	114
Grupo 4. Acreedores y deudores por operaciones comerciales.. . . . .	116
Grupo 5. Cuentas financieras.. . . . .	131
Grupo 6. Compras y gastos.. . . . .	150
Grupo 7. Ventas e ingresos.. . . . .	160

TEXTO CONSOLIDADO  
Última modificación: 17 de diciembre de 2016

I

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

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

En la determinación de las operaciones realizadas con carácter general por estas empresas y, en consecuencia, en la simplificación de los criterios contenidos en el Plan General de Contabilidad se ha partido de una propuesta analizada en un grupo de trabajo específico creado para esta tarea. Asimismo, a efectos de valorar su idoneidad y adecuación con el Marco Conceptual de la Contabilidad contenido en el Código de Comercio, este proyecto normativo fue sometido a informe del Consejo de Contabilidad en su reunión celebrada el día 5 de septiembre de 2007, una vez oído el Comité Consultivo de Contabilidad reunido el día 25 de julio de 2007.

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

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

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

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

registro, valoración y presentación de dichas operaciones, con la excepción de los relativos a activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta.

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

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

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

1. La primera parte, que contiene el Marco Conceptual de la Contabilidad, no ha sufrido ninguna modificación destacable respecto a la primera parte del Plan General de Contabilidad, si bien dado el tamaño de las empresas destinatarias de este Plan, el estado de flujos de efectivo se contempla como un documento de elaboración voluntaria, al amparo de lo dispuesto en los artículos 34 del Código de Comercio y 175 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

2. En la segunda parte, normas de registro y valoración para pequeñas y medianas empresas, se han eliminado las normas relativas a ciertas operaciones que se han considerado como de escasa realización por estas empresas. En este sentido, se han eliminado las siguientes normas o apartados:

- a) Fondo de comercio.
- b) Instrumentos financieros compuestos.
- c) Derivados que tengan como subyacente inversiones en instrumentos de patrimonio no cotizados cuyo valor razonable no pueda ser determinado con fiabilidad.
- d) Contratos de garantía financiera.
- e) Fianzas entregadas y recibidas.
- f) Coberturas contables.
- g) Pasivos por retribuciones a largo plazo al personal.
- h) Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio.
- i) Combinaciones de negocio.
- j) Operaciones de fusión, escisión y aportaciones no dinerarias de un negocio entre empresas del grupo.

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

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

3. La tercera parte, contiene además de las normas de elaboración, los modelos de las cuentas anuales para las pequeñas y medianas empresas, que son iguales a los modelos

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

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

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

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

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

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

II

La disposición final primera de la Ley 16/2007 establece por otra parte, que atendiendo a la singularidad de las empresas de muy reducida dimensión, este desarrollo reglamentario incorporará otros criterios de registro y valoración simplificados; en particular, en el gasto por

el Impuesto sobre Sociedades y en las operaciones de arrendamiento financiero y otras de naturaleza similar.

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

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

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

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

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

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

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

### III

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

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

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

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

### DISPONGO:

#### **Artículo 1.** *Aprobación del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.*

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

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

1. Podrán aplicar este Plan General de Contabilidad de Pymes todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria, que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

- a) Que el total de las partidas del activo no supere los cuatro millones de euros.
- b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los ocho millones de euros.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

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

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

Si la empresa formase parte de un grupo de empresas en los términos descritos en la norma de elaboración de las cuentas anuales 11.<sup>a</sup> Empresas de grupo, multigrupo y asociadas contenida en la tercera parte del Plan General de Contabilidad de Pymes, para la cuantificación de los importes se tendrá en cuenta la suma del activo, del importe neto de la cifra de negocios y del número medio de trabajadores del conjunto de las entidades que conformen el grupo, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones reguladas en las normas de consolidación aprobadas en desarrollo de los principios contenidos en el Código de Comercio.

Las magnitudes contables a las que se refiere este apartado serán las que se deriven de las normas contables que hayan resultado de aplicación en el último ejercicio y en ausencia de éste, las del Plan General de Contabilidad de Pymes.

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

2. En ningún caso podrán aplicar este Plan General de Contabilidad de Pymes, las empresas que se encuentren en alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que cumpla la definición de entidad de interés público regulada en el artículo 3.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.
- b) Que forme parte de un grupo de sociedades que formule o debiera haber formulado cuentas anuales consolidadas.
- c) Que su moneda funcional sea distinta del euro.
- d) Que se trate de entidades financieras que capten fondos del público asumiendo obligaciones respecto a los mismos y las entidades que asuman la gestión de las anteriores.

3. La opción que una empresa, incluida en el ámbito de aplicación del Plan General de Contabilidad de Pymes, ejerza de seguir este Plan o el Plan General de Contabilidad, deberá mantenerse de forma continuada, como mínimo, durante tres ejercicios, a no ser que, con anterioridad al transcurso de dicho plazo, la empresa pierda la facultad de aplicar el Plan General de Contabilidad de Pymes, conforme a lo establecido en los apartados anteriores.

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

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

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



2. Cuando una empresa que aplique el Plan General de Contabilidad de Pymes realice una operación cuyo tratamiento contable no esté contemplado en dicho texto habrá de remitirse a las correspondientes normas y apartados contenidos en el Plan General de Contabilidad con la excepción de los relativos a activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta que en ningún caso serán aplicables.

**Artículo 4. Criterios específicos aplicables por microempresas.**

1. Los criterios señalados en los apartados siguientes de este artículo, podrán ser aplicados por todas las empresas que habiendo optado por aplicar el Plan General de Contabilidad de Pymes, durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las siguientes circunstancias:

- a) Que el total de las partidas del activo no supere el millón de euros.
- b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los dos millones de euros.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a diez.

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

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

Si la empresa formase parte de un grupo de empresas en los términos descritos en la norma de elaboración de las cuentas anuales 11.<sup>a</sup> Empresas de grupo, multigrupo y asociadas contenida en la tercera parte del Plan General de Contabilidad de Pymes, para la cuantificación de los importes se tendrá en cuenta la suma del activo, del importe neto de la cifra de negocios y del número medio de trabajadores del conjunto de las entidades que conformen el grupo.

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

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

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

2. La opción que una microempresa ejerza de aplicar o no los criterios específicos contenidos en el apartado 3 siguiente, deberá mantenerse de forma continuada, como mínimo, durante tres ejercicios, a no ser que, con anterioridad al transcurso de dicho plazo, la empresa pierda la facultad de aplicar los criterios específicos para microempresas, conforme a lo establecido en el apartado anterior.

3. Las empresas que opten por los criterios específicos de las microempresas, habrán de hacerlo de forma conjunta, debiendo seguir las siguientes normas, respecto a las operaciones descritas a continuación:

1.<sup>a</sup> Acuerdos de arrendamiento financiero y otros de naturaleza similar:

En la calificación de un acuerdo de arrendamiento como financiero, se estará a lo dispuesto en la norma de registro y valoración correspondiente incluida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad de Pymes.

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

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

Año	Cuota del acuerdo de arrendamiento		Compromisos pendientes
	Recuperación del coste	Carga financiera	
1			
...			
n			

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

**2.ª Impuesto sobre beneficios:**

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

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

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

A los empresarios individuales, al no estar sujetos al impuesto sobre sociedades, les será de aplicación lo dispuesto en el apartado 5 de la norma de registro y valoración relativa al impuesto sobre beneficios contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad de Pymes.

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

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

6210. «Arrendamientos y cánones».

6211. «Arrendamientos financieros y otros».

El movimiento de la cuenta 6211 es el siguiente:

Se cargará:

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

Se abonará:

Con cargo a la cuenta 129.

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

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

**Artículo 5. Entidades no mercantiles.**

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

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

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

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

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

En caso de que resulte de aplicación el Plan General de Contabilidad, se seguirá lo establecido en la disposición adicional única del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

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

En el primer ejercicio en el que una empresa deje de aplicar el Plan General de Contabilidad y aplique el Plan General de Contabilidad de Pymes, realizará esta aplicación de forma retroactiva, cancelándose al inicio de dicho ejercicio los ajustes por cambios de valor que figuren en el patrimonio neto con cargo o abono a las partidas de los instrumentos financieros que hubieran originado los citados ajustes.

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

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

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

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

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

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

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

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

b) Deberán darse de baja todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento no está permitido por el Plan General de Contabilidad de Pymes.

c) Deberán reclasificarse los elementos patrimoniales en sintonía con las definiciones y los criterios incluidos en el Plan General de Contabilidad de Pymes.

d) La empresa podrá optar por valorar todos los elementos patrimoniales que deban incluirse en el balance de apertura conforme a los principios y normas vigentes con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, salvo los instrumentos financieros que se valoren por su valor razonable.

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

2. La contrapartida de los ajustes que deban realizarse para dar cumplimiento a la primera aplicación será una partida de reservas, salvo que, de acuerdo con los criterios incluidos en la segunda parte del Plan General de Contabilidad de Pymes, deban utilizarse otras partidas.

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

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

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

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

b) La empresa podrá optar por no aplicar con efectos retroactivos el criterio de capitalización de gastos financieros incluido en las normas de registro y valoración 2.<sup>a</sup> 1 y 12.<sup>a</sup> 1.

2. La aplicación retroactiva de los nuevos criterios está prohibida en los siguientes casos:

a) Si una empresa dio de baja activos o pasivos financieros no derivados, conforme a las normas contables anteriores, no se reconocerán aunque lo exijan las normas de registro y valoración 8.<sup>a</sup> y 9.<sup>a</sup> contenidas en la segunda parte del Plan General de Contabilidad de Pymes, a menos que deban recogerse como resultado de una transacción o acontecimiento posterior.

b) Estimaciones. En el balance de apertura, salvo evidencia objetiva de que se produjo un error, las estimaciones deberán ser coherentes con las que se realizaron en su día.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**Disposición transitoria quinta.** *Cálculo de los límites de aplicación.*

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

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

**Disposición transitoria sexta.** *Desarrollos normativos en materia contable.*

Los desarrollos normativos en materia contable en vigor a la fecha de publicación de este real decreto seguirán aplicándose por los sujetos contables que apliquen el Plan

General de Contabilidad de Pymes, en los términos establecidos en la disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, y siempre que no se opongan a los criterios contenidos en el presente real decreto.

**Disposición final primera.** *Normas de desarrollo del Plan General de Contabilidad de Pymes.*

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

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

**Disposición final segunda.** *Título competencial.*

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

**Disposición final tercera.** *Entrada en vigor.*

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

Dado en Madrid, el 16 de noviembre de 2007.

JUAN CARLOS R.

El Vicepresidente Segundo del Gobierno y Ministro de Economía y Hacienda,  
PEDRO SOLBES MIRA

## PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD DE PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS

### INTRODUCCIÓN

#### I

1. Con la aprobación del Plan General de Contabilidad por el Decreto 53011973, de 22 de febrero, España se incorporó a las tendencias modernas sobre normalización contable.

Posteriormente, la incorporación de España a la hoy Unión Europea trajo consigo la armonización de las normas contables vigentes en aquel momento con el Derecho comunitario derivado en materia contable, en adelante Directivas contables (la Cuarta Directiva 781660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad y la Séptima Directiva 831349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983, relativa a las cuentas consolidadas). El cauce legal y reglamentario empleados para alcanzar dicha convergencia fueron, respectivamente, la Ley 1911989, de 25 de julio, y el Real Decreto 164311990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de 1990.

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

La actividad normalizadora realizada en España hubiera quedado incompleta sin los desarrollos normativos que han sido impulsados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en los que han colaborado la Universidad, los profesionales y otros expertos relacionados con la materia contable. Estos desarrollos normativos han venido tomando como referente los pronunciamientos de las organizaciones emisoras de criterios contables a

nivel nacional e internacional. De igual modo, no cabe duda de que el empresariado español ha contribuido a cimentar la aceptación de la normalización contable mediante su aplicación.

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

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

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

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

4. Los cambios recomendados por la Comisión de Expertos se han materializado en la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea (en adelante, Ley 16/2007), que ha introducido en el Código de Comercio y en la Ley de Sociedades Anónimas las modificaciones imprescindibles para avanzar en este proceso de convergencia internacional, garantizando al mismo tiempo que la modernización de la contabilidad española no interfiera en el régimen jurídico de aspectos neurálgicos de la vida de toda sociedad mercantil, como la distribución de beneficios, la reducción obligatoria del capital social y la disolución obligatoria por pérdidas.

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

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

Contabilidad de PYMES, sin perjuicio de las especificidades que para los mismos se puedan regular.

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

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

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

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

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

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

## II

6. El Plan General de Contabilidad de PYMES presenta una estructura idéntica al Plan General de Contabilidad, habiendo reducido sus contenidos en las operaciones que se ha valorado que los destinatarios de esta norma llevan a cabo con menor habitualidad y habiendo simplificado algunos aspectos puntuales. En el resto de las materias, se mantienen los contenidos del Plan General de Contabilidad, en aras de una clara homogeneidad en todos aquellos aspectos que no hayan sido modificados en alguna medida.

En concreto, se divide en las siguientes partes:

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



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

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

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

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

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

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

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

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

En el apartado 6 del Marco Conceptual se ha mantenido también la homogeneidad con el apartado homólogo del nuevo Plan General de Contabilidad. En este sentido se recogen las definiciones y los criterios valorativos a los que posteriormente se apela en las normas de registro y valoración: coste histórico o coste, valor razonable, valor neto realizable, valor

actual, valor en uso, costes de venta, coste amortizado, costes de transacción atribuibles a un activo o pasivo financiero, valor contable o en libros y valor residual.

De todos ellos, sin duda, la principal novedad es el valor razonable, si bien su utilización en el ámbito de los instrumentos financieros queda más restringida en este Plan que en el Plan General de Contabilidad, dado que no se contempla la categoría de los activos financieros disponibles para la venta. La utilización del valor razonable sigue siendo necesaria no sólo para contabilizar determinadas correcciones valorativas sino también para registrar los ajustes de valor por encima del precio de adquisición en la cartera mantenida para negociar y activos financieros híbridos, así como en determinadas operaciones tales como las permutas comerciales.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Como novedades respecto al Plan de 1990 destaca:

- La incorporación, formando parte del precio de adquisición, del valor actual de las obligaciones derivadas del desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar en el que se asienten los activos, que en el Plan de 1990 originaban el registro sistemático de una provisión para riesgos y gastos.

- El nuevo tratamiento de las provisiones para grandes reparaciones. En la fecha de adquisición, la empresa deberá estimar e identificar el importe de los costes necesarios para realizar la revisión del activo. Estos costes se amortizarán como un componente diferenciado del coste del activo hasta la fecha en que se realice la revisión, momento en que se tratará contablemente como una sustitución, dándose de baja cualquier importe pendiente de amortizar y se reconocerá el importe satisfecho por la reparación, que a su vez deberá amortizarse de forma sistemática hasta la siguiente revisión.

- Asimismo el Plan General de Contabilidad de PYMES, a diferencia del Plan de 1990 (que, con carácter general, otorgaba la opción), obliga a capitalizar los gastos financieros incurridos por la adquisición o construcción de activos hasta la fecha en que estén en condiciones de funcionamiento, siempre y cuando los activos necesiten un período superior a un año para estar en condiciones de uso.

- La última modificación relevante en esta norma se produce en el criterio para contabilizar las permutas de inmovilizado material. Se diferencian las permutas de carácter comercial de las que no lo son, identificando las primeras por el indicio de que los flujos de caja esperados del activo recibido difieren significativamente de los del entregado, bien porque la configuración de los citados flujos difiere o bien porque el valor subjetivo para la empresa del bien recibido es mayor que el del entregado, convirtiéndose por tanto este último desde un punto de vista económico en un medio de pago. A partir de este razonamiento, cuando la permuta tiene naturaleza comercial, la norma dispone que deberá contabilizarse el correspondiente resultado siempre y cuando pueda obtenerse un valor fiable del valor razonable del elemento entregado o, en su caso, del recibido.

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

negocios, estableciendo el Plan General de Contabilidad la forma de proceder en caso de deterioro de la unidad generadora de efectivo.

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

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

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

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

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

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

9. Las normas relativas a instrumentos financieros, constituyen sin lugar a dudas una de las novedades más relevantes del nuevo marco contable español. La aparición de nuevos

instrumentos financieros en el mercado y el hecho de que las empresas acudan cada vez con más frecuencia a este tipo de elementos patrimoniales, ha supuesto el desarrollo de un tratamiento contable, que tratando de ser fiel a la realidad económica de este tipo de instrumentos, en ocasiones puede resultar complejo. Por esta razón el Plan General de Contabilidad de PYMES, ha perseguido simplificar en gran medida el régimen contable de los instrumentos financieros regulado en el Plan General de Contabilidad.

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

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

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

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

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

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

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

Por lo que se refiere a la clasificación de los pasivos financieros a efectos de su valoración, se prevén dos categorías: pasivos financieros a coste amortizado

(fundamentalmente, proveedores) y pasivos financieros mantenidos para negociar. En consecuencia, se ha eliminado la categoría de otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, de forma paralela a la eliminación de esta misma categoría para los activos financieros.

Al igual que en los activos financieros a coste amortizado, en los pasivos financieros a coste amortizado se ha introducido la opción de llevar a la cuenta de pérdidas y ganancias, los gastos directamente atribuibles a la transacción así como las comisiones, en el momento de su reconocimiento inicial, lo que sin duda supone una facilidad para el sujeto contable que normalmente tendrá disponible como dato externo los intereses derivados de la financiación recibida.

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

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

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

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

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

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

En la valoración posterior, la norma diferencia al igual que el Plan General de Contabilidad los términos de partida monetaria y no monetaria, utilizados en la norma internacional de referencia, NIC n.º 21 adoptada en la Unión Europea y en nuestro país en el

Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre. En cualquier caso, la principal novedad en esta materia, es el cambio de criterio en el tratamiento de las diferencias de cambio positivas en partidas monetarias (tesorería, créditos, débitos e inversiones en valores representativos de deuda), que en el nuevo Plan se contabilizarán directamente en la cuenta de pérdidas y ganancias, como consecuencia de la puesta en pie de igualdad del principio de prudencia respecto a los otros principios, y del consecuente tránsito a un tratamiento simétrico de todas las diferencias de cambio: positivas y negativas.

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

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

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

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

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

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

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

criterio, los descuentos por pronto pago concedidos por los proveedores, estén o no incluidos en factura, se contabilizan minorando la partida de aprovisionamientos.

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

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

11. Las provisiones y contingencias tienen un tratamiento análogo al previsto en el Plan General de Contabilidad, es decir, las provisiones podrán venir determinadas por una disposición legal, contractual o por una obligación implícita o tácita, y se valorarán en la fecha de cierre del ejercicio por el valor actual de la mejor estimación posible del importe necesario para cancelar o transferir a un tercero la obligación, registrando los ajustes por actualización de la provisión como un gasto financiero conforme se vayan devengando, pudiendo prescindirse del efecto financiero en las provisiones con vencimiento que no exceda el año y siempre que este efecto no sea significativo.

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

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

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



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

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

### III

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

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

Con la finalidad de lograr un adecuado nivel de comparabilidad en la información financiera suministrada por las empresas españolas, y siguiendo con la tradición del Plan de 1990, se han elaborado unos modelos de formato definido, con denominaciones concretas y de obligatoria aplicación. En consecuencia, este Plan de PYMES contiene los modelos de estos documentos que han de aplicar las pequeñas y medianas empresas, los cuales presentan los mismos formatos y desgloses recogidos para el modelo abreviado en el Plan General de Contabilidad, dado que los umbrales de tamaño que delimitan la utilización de ambos son los mismos, sin perjuicio de la lógica eliminación en el Plan de PYMES de las partidas relacionadas con operaciones no reguladas en éste.

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

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

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

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

Para concluir con las principales novedades del balance sólo resta mencionar la modificación operada en los instrumentos de patrimonio propio (con carácter general, acciones y participaciones propias) cuya presentación en el nuevo Plan se realiza minorando en todo caso la cifra de fondos propios. Igual criterio se aplica a los desembolsos pendientes de exigir sobre dichos instrumentos a la fecha de cierre, que pasan a minorar la cifra de capital. Y por último, el registro dentro del pasivo de las acciones, participaciones u otros instrumentos financieros que aún teniendo una forma jurídica propia de los instrumentos de patrimonio, atendiendo a la definición de los elementos y a sus términos y condiciones, constituyan obligaciones de la empresa.

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

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

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

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

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

14. La cuarta parte del Plan General de Contabilidad de PYMES se refiere al cuadro de cuentas, que sigue la clasificación decimal. El cuadro de cuentas amplía el contenido del texto de 1990, dando cobertura a las nuevas operaciones recogidas en la segunda parte del Plan. No obstante, como ya se indicaba en la introducción del Plan de 1990 nuevamente hay que advertir sobre la posibilidad de que el presente texto cuente con ciertas lagunas, debidas fundamentalmente a la imposibilidad de abarcar la variada casuística que rodea la actividad de muchas empresas, que en todo caso disponen de la facultad de cubrir los eventuales

vacíos del texto, utilizando para ello el Marco Conceptual y las reglas técnicas más afines deducidas de los principios y criterios que informan el Plan. Adicionalmente, la empresa deberá desagregar las cuentas al nivel adecuado de dígitos que posibilite el control y seguimiento de sus operaciones, así como el cumplimiento de la información exigida en las cuentas anuales.

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

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

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

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

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

#### IV

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

### PRIMERA PARTE

## MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD

### 1.º *Cuentas anuales. Imagen fiel.*

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

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

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

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

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

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

## **2.º *Requisitos de la información a incluir en las cuentas anuales.***

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

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

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

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

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

## **3.º *Principios contables.***

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

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

En aquellos casos en que no resulte de aplicación este principio, en los términos que se determinen en las normas de desarrollo del Plan General de Contabilidad, la empresa aplicará las normas de valoración que resulten más adecuadas para reflejar la imagen fiel de las operaciones tendentes a realizar el activo, cancelar las deudas y, en su caso, repartir el patrimonio neto resultante, debiendo suministrar en la memoria de las cuentas anuales toda la información significativa sobre los criterios aplicados.

2. *Devengo*.—Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.

3. *Uniformidad*.—Adoptado un criterio dentro de las alternativas que, en su caso, se permitan, deberá mantenerse en el tiempo y aplicarse de manera uniforme para transacciones, otros eventos y condiciones que sean similares, en tanto no se alteren los supuestos que motivaron su elección. De alterarse estos supuestos podrá modificarse el criterio adoptado en su día; en tal caso, estas circunstancias se harán constar en la memoria, indicando la incidencia cuantitativa y cualitativa de la variación sobre las cuentas anuales.

4. *Prudencia*.—Se deberá ser prudente en las estimaciones y valoraciones a realizar en condiciones de incertidumbre. La prudencia no justifica que la valoración de los elementos patrimoniales no responda a la imagen fiel que deben reflejar las cuentas anuales.

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

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

5. *No compensación*.—Salvo que una norma disponga de forma expresa lo contrario, no podrán compensarse las partidas del activo y del pasivo o las de gastos e ingresos, y se valorarán separadamente los elementos integrantes de las cuentas anuales.

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

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

#### **4.º Elementos de las cuentas anuales.**

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

1. *Activos*.—Bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro.

2. *Pasivos*.—Obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro. A estos efectos, se entienden incluidas las provisiones.

3. *Patrimonio neto*.—Constituye la parte residual de los activos de la empresa, una vez deducidos todos sus pasivos. Incluye las aportaciones realizadas, ya sea en el momento de

su constitución o en otros posteriores, por sus socios o propietarios, que no tengan la consideración de pasivos, así como los resultados acumulados u otras variaciones que le afecten.

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

4. *Ingresos.*—Incrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones, monetarias o no, de los socios o propietarios.

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

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

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

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

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

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

2. Los pasivos deben reconocerse en el balance cuando sea probable que, a su vencimiento y para liquidar la obligación, deban entregarse o cederse recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos futuros, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad. El reconocimiento contable de un pasivo implica el reconocimiento simultáneo de un activo, la disminución de otro pasivo o el reconocimiento de un gasto u otros decrementos en el patrimonio neto.

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

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

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

**6.º Criterios de valoración.**

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

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

**1. Coste histórico o coste.**

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

El precio de adquisición es el importe en efectivo y otras partidas equivalentes pagadas, o pendientes de pago más, en su caso y cuando proceda, el valor razonable de las demás contraprestaciones comprometidas derivadas de la adquisición, debiendo estar todas ellas directamente relacionadas con ésta y ser necesarias para la puesta del activo en condiciones operativas.

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

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

**2. Valor razonable.**

Es el importe por el que puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua. El valor razonable se determinará sin deducir los costes de transacción en los que pudiera incurrirse en su enajenación. No tendrá en ningún caso el carácter de valor razonable el que sea resultado de una transacción forzada, urgente o como consecuencia de una situación de liquidación involuntaria.

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

- a) Los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos;
- b) Pueden encontrarse prácticamente en cualquier momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio; y
- c) Los precios son conocidos y fácilmente accesibles para el público. Estos precios, además, reflejan transacciones de mercado reales, actuales y producidas con regularidad.

Para aquellos elementos respecto de los cuales no exista un mercado activo, el valor razonable se obtendrá, en su caso, mediante la aplicación de modelos y técnicas de valoración. Entre los modelos y técnicas de valoración se incluye el empleo de referencias a transacciones recientes en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, si estuviesen disponibles, así como referencias al valor razonable de otros activos que sean sustancialmente iguales, métodos de descuento de flujos de efectivo futuros estimados y modelos generalmente utilizados para valorar opciones. En cualquier caso, las técnicas de valoración empleadas deberán ser consistentes con las metodologías aceptadas y utilizadas por el mercado para la fijación de precios, debiéndose usar, si existe, la técnica de valoración empleada por el mercado que haya demostrado ser la que obtiene unas estimaciones más realistas de los precios.

Las técnicas de valoración empleadas deberán maximizar el uso de datos observables de mercado y otros factores que los participantes en el mercado considerarían al fijar el precio, limitando en todo lo posible el empleo de consideraciones subjetivas y de datos no observables o contrastables.

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

El valor razonable de un activo para el que no existan transacciones comparables en el mercado, puede valorarse con fiabilidad si la variabilidad en el rango de las estimaciones del valor razonable del activo no es significativa o las probabilidades de las diferentes estimaciones, dentro de ese rango, pueden ser evaluadas razonablemente y utilizadas en la estimación del valor razonable.

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

### *3. Valor neto realizable.*

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

### *4. Valor actual.*

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

### *5. Valor en uso.*

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

### *6. Costes de venta.*

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

### *7. Coste amortizado.*

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



reconocida, ya sea directamente como una disminución del importe del activo o mediante una cuenta correctora de su valor.

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

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

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

**9. Valor contable o en libros.**

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

**10. Valor residual.**

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

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

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

**7.º Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados.**

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

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

SEGUNDA PARTE

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

**1.ª Desarrollo del Marco Conceptual de la Contabilidad.**

1. Las normas de registro y valoración para pequeñas y medianas empresas desarrollan los principios contables y otras disposiciones contenidas en la primera parte de este texto, relativa al Marco Conceptual de la Contabilidad. Incluyen criterios y reglas aplicables a

distintas transacciones o hechos económicos, así como también a diversos elementos patrimoniales.

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

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

## **2.<sup>a</sup> Inmovilizado material.**

### **1. Valoración inicial.**

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

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

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

En los inmovilizados que necesiten un período de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros que se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado material y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción.

#### **1.1 Precio de adquisición.**

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

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

#### **1.2 Coste de producción.**

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

#### **1.3 Permutas.**

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

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

Se considerará que una permuta tiene carácter comercial si:

a) La configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del inmovilizado recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo entregado; o

b) El valor actual de los flujos de efectivo después de impuestos de las actividades de la empresa afectadas por la permuta, se ve modificado como consecuencia de la operación.

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

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

#### 1.4 Aportaciones de capital no dinerarias.

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

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

#### 2. Valoración posterior.

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

##### 2.1 Amortización.

Las amortizaciones habrán de establecerse de manera sistemática y racional en función de la vida útil de los bienes y de su valor residual, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica o comercial que pudiera afectarlos.

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

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

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

##### 2.2 Deterioro del valor.

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

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

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

### 3. Baja.

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

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

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

### 3.<sup>a</sup> Normas particulares sobre inmovilizado material.

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

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

Normalmente los terrenos tienen una vida ilimitada y, por tanto, no se amortizan. No obstante, si en el valor inicial se incluyesen costes de rehabilitación, porque se cumpliesen las condiciones establecidas en el apartado 1 de la norma relativa al inmovilizado material, esa porción del terreno se amortizará a lo largo del período en que se obtengan los beneficios o rendimientos económicos por haber incurrido en esos costes.

b) Construcciones. Su precio de adquisición o coste de producción estará formado, además de por todas aquellas instalaciones y elementos que tengan carácter de permanencia, por las tasas inherentes a la construcción y los honorarios facultativos de proyecto y dirección de obra. Deberá valorarse por separado el valor del terreno y el de los edificios y otras construcciones.

c) Instalaciones técnicas, maquinaria y utillaje. Su valoración comprenderá todos los gastos de adquisición o de fabricación y construcción hasta su puesta en condiciones de funcionamiento.

d) Los utensilios y herramientas incorporados a elementos mecánicos se someterán a las normas valorativas y de amortización aplicables a dichos elementos.

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

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

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

e) Los gastos realizados durante el ejercicio con motivo de las obras y trabajos que la empresa lleva a cabo para sí misma, se cargarán en las cuentas de gastos que correspondan. Las cuentas de inmovilizaciones materiales en curso, se cargarán por el

importe de dichos gastos, con abono a la partida de ingresos que recoge los trabajos realizados por la empresa para sí misma.

f) Los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes del inmovilizado material serán incorporados al activo como mayor valor del bien en la medida en que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil, debiéndose dar de baja el valor contable de los elementos que se hayan sustituido.

g) En la determinación del importe del inmovilizado material se tendrá en cuenta la incidencia de los costes relacionados con grandes reparaciones. En este sentido, el importe equivalente a estos costes se amortizará de forma distinta a la del resto del elemento, durante el período que medie hasta la gran reparación. Si estos costes no estuvieran especificados en la adquisición o construcción, a efectos de su identificación, podrá utilizarse el precio actual de mercado de una reparación similar.

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

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

#### **4.ª Inversiones inmobiliarias.**

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

#### **5.ª Inmovilizado intangible.**

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

##### **1. Reconocimiento.**

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

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

a) Sea separable, esto es, susceptible de ser separado de la empresa y vendido, cedido, entregado para su explotación, arrendado o intercambiado.

b) Surja de derechos legales o contractuales, con independencia de que tales derechos sean transferibles o separables de la empresa o de otros derechos u obligaciones.

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

##### **2. Valoración posterior.**

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

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

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

**6.ª Normas particulares sobre el inmovilizado intangible.**

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

a) Investigación y desarrollo. Los gastos de investigación serán gastos del ejercicio en que se realicen. No obstante podrán activarse como inmovilizado intangible desde el momento en que cumplan las siguientes condiciones:

- Estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.
- Tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos de que se trate.

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

Los gastos de desarrollo, cuando se cumplan las condiciones indicadas para la activación de los gastos de investigación, se reconocerán en el activo y deberán amortizarse durante su vida útil, que, en principio, se presume, salvo prueba en contrario, que no es superior a cinco años; en el caso en que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los importes registrados en el activo deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio.

b) Propiedad industrial. Se contabilizarán en este concepto, los gastos de desarrollo capitalizados cuando se obtenga la correspondiente patente o similar, incluido el coste de registro y formalización de la propiedad industrial, sin perjuicio de los importes que también pudieran contabilizarse por razón de adquisición a terceros de los derechos correspondientes. Deben ser objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles.

c) Derechos de traspaso. Sólo podrán figurar en el activo cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa, debiendo ser objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles.

d) Los programas de ordenador que cumplan los criterios de reconocimiento del apartado 1 de la norma relativa al inmovilizado intangible, se incluirán en el activo, tanto los adquiridos a terceros como los elaborados por la propia empresa para sí misma, utilizando los medios propios de que disponga, entendiéndose incluidos entre los anteriores los gastos de desarrollo de las páginas web.

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

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

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

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

**7.<sup>a</sup> Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar.**

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

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

**1. Arrendamiento financiero.**

**1.1 Concepto.**

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

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

a) Contratos de arrendamiento en los que la propiedad del activo se transfiere, o de sus condiciones se deduzca que se va a transferir, al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento.

b) Contratos en los que el plazo del arrendamiento coincida o cubra la mayor parte de la vida económica del activo, y siempre que de las condiciones pactadas se desprenda la racionalidad económica del mantenimiento de la cesión de uso.

El plazo del arrendamiento es el período no revocable para el cual el arrendatario ha contratado el arrendamiento del activo, junto con cualquier período adicional en el que éste tenga derecho a continuar con el arrendamiento, con o sin pago adicional, siempre que al inicio del arrendamiento se tenga la certeza razonable de que el arrendatario ejercerá tal opción.

c) En aquellos casos en los que, al comienzo del arrendamiento, el valor actual de los pagos mínimos acordados por el arrendamiento suponga la práctica totalidad del valor razonable del activo arrendado. En los pagos mínimos acordados se incluye el pago por la opción de compra cuando no existan dudas razonables sobre su ejercicio y cualquier importe que se haya garantizado, directa o indirectamente, y se excluyen las cuotas de carácter contingente, el coste de los servicios y los impuestos repercutibles por el arrendador.

d) Cuando las especiales características de los activos objeto del arrendamiento hacen que su utilidad quede restringida al arrendatario.

e) El arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación fueran asumidas por el arrendatario.

f) Los resultados derivados de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaen sobre el arrendatario.

g) El arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo periodo, con unos pagos por arrendamiento que sean sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

**1.2 Contabilidad del arrendatario.**

El arrendatario, en el momento inicial, registrará un activo de acuerdo con su naturaleza, según se trate de un elemento del inmovilizado material o del intangible, y un pasivo financiero por el mismo importe, que será el valor razonable del activo arrendado calculado al inicio del mismo, sin incluir los impuestos repercutibles por el arrendador. Adicionalmente,

los gastos directos iniciales inherentes a la operación en los que incurra el arrendatario deberán considerarse como mayor valor del activo.

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

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

### 1.3 Contabilidad del arrendador.

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

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

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

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

### 2. Arrendamiento operativo.

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

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

Cualquier cobro o pago que pudiera hacerse al contratar un derecho de arrendamiento calificado como operativo, se tratará como un cobro o pago anticipado por el arrendamiento que se imputará a resultados a lo largo del período de arrendamiento a medida que se cedan o reciban los beneficios económicos del activo arrendado.

### 3. Venta con arrendamiento financiero posterior.

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

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

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

### 4. Arrendamientos de terrenos y edificios.



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

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

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

#### **8.ª Activos financieros.**

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

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

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

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

1. Su valor cambia en respuesta a los cambios en variables tales como los tipos de interés, los precios de instrumentos financieros y materias primas cotizadas, los tipos de cambio, las calificaciones crediticias y los índices sobre ellos y que en el caso de no ser variables financieras no han de ser específicas para una de las partes del contrato.
2. No requiere una inversión inicial o bien requiere una inversión inferior a la que requieren otro tipo de contratos en los que se podría esperar una respuesta similar ante cambios en las condiciones de mercado.
3. Se liquida en una fecha futura.

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

#### **1. Reconocimiento.**

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

#### **2. Valoración.**

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

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

2.1 Activos financieros a coste amortizado.

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

a) Créditos por operaciones comerciales: son aquellos activos financieros (clientes y deudores varios) que se originan en la venta de bienes y la prestación de servicios por operaciones de tráfico de la empresa, y

b) Otros activos financieros a coste amortizado: son aquellos activos financieros que no siendo instrumentos de patrimonio ni derivados, no tienen origen comercial y cuyos cobros son de cuantía determinada o determinable. Es decir, comprende a los créditos distintos del tráfico comercial, los valores representativos de deuda adquiridos, cotizados o no, los depósitos en entidades de crédito, anticipos y créditos al personal, las fianzas y depósitos constituidos, los dividendos a cobrar y los desembolsos exigidos sobre instrumentos de patrimonio.

2.1.1 Valoración inicial.

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

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

2.1.2 Valoración posterior.

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

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

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

2.1.3 Deterioro del valor.

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

La pérdida por deterioro del valor de estos activos financieros será la diferencia entre su valor en libros y el valor actual de los flujos de efectivo futuros que se estima van a generar, descontados al tipo de interés efectivo calculado en el momento de su reconocimiento inicial. Para los activos financieros a tipo de interés variable, se empleará el tipo de interés efectivo que corresponda a la fecha de cierre de las cuentas anuales de acuerdo con las condiciones

contractuales. En el cálculo de las pérdidas por deterioro de un grupo de activos financieros se podrán utilizar modelos basados en fórmulas o métodos estadísticos.

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

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

## 2.2 Activos financieros mantenidos para negociar.

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

a) Se origine o adquiera con el propósito de venderlo en el corto plazo (por ejemplo: valores representativos de deuda, cualquiera que sea su plazo de vencimiento, o instrumentos de patrimonio, cotizados, que se adquieren para venderlos en el corto plazo), o

b) Sea un instrumento financiero derivado, siempre que no sea un contrato de garantía financiera ni haya sido designado como instrumento de cobertura. A estos efectos:

– Un contrato de garantía financiera es aquél que exige que el emisor efectúe pagos específicos para reembolsar al tenedor por la pérdida en la que incurre cuando un deudor específico incumpla su obligación de pago de acuerdo con las condiciones, originales o modificadas, de un instrumento de deuda, tal como una fianza o un aval.

– Un derivado es designado como instrumento de cobertura para cubrir un riesgo específicamente identificado que puede tener impacto en la cuenta de pérdidas y ganancias, como puede ser la cobertura del riesgo de tipo de cambio relacionado con compras y ventas en moneda extranjera o la contratación de una permuta financiera para cubrir el riesgo de tipo de interés.

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

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

### 2.2.1 Valoración inicial.

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

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

### 2.2.2 Valoración posterior.

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

## 2.3 Activos financieros a coste.

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

### 2.3.1 Valoración inicial

Las inversiones en los instrumentos de patrimonio incluidas en esta categoría se valorarán inicialmente al coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles, debiéndose aplicar, en su caso, para las participaciones en empresas del grupo, el criterio incluido en el apartado 2 de la norma relativa a operaciones entre empresas del grupo y los criterios para determinar el coste de la combinación establecidos en la norma sobre combinaciones de negocios del Plan General de Contabilidad.

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

#### 2.3.2 Valoración posterior.

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

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

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

#### 2.3.3 Deterioro del valor.

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

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

Salvo mejor evidencia del importe recuperable de las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, en la estimación del deterioro de esta clase de activos se tomará en consideración el patrimonio neto de la entidad participada corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración.

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

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

### 3. Intereses y dividendos recibidos de activos financieros.

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

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

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

#### 4. Baja de activos financieros.

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

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

#### 9.<sup>a</sup> Pasivos financieros.

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

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

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

##### 1. Reconocimiento.

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

##### 2. Valoración.

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

##### 1. Pasivos financieros a coste amortizado.

2. Pasivos financieros mantenidos para negociar.

2.1 Pasivos financieros a coste amortizado.

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

a) Débitos por operaciones comerciales (proveedores y acreedores varios): son aquellos pasivos financieros que se originan en la compra de bienes y servicios por operaciones de tráfico de la empresa, y

b) Débitos por operaciones no comerciales: son aquellos pasivos financieros que, no siendo instrumentos derivados, no tienen origen comercial.

2.1.1 Valoración inicial.

Los pasivos financieros incluidos en esta categoría se valorarán inicialmente por el coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación recibida ajustado por los costes de transacción que les sean directamente atribuibles; no obstante, estos últimos, así como las comisiones financieras que se carguen a la empresa cuando se originen las deudas con terceros, podrán registrarse en la cuenta de pérdidas y ganancias en el momento de su reconocimiento inicial.

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

2.1.2 Valoración posterior.

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

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

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

*2.2 Pasivos financieros mantenidos para negociar.*

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

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

Valoración inicial y posterior.

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

*3. Baja de pasivos financieros.*

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

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

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

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

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

#### **10.<sup>a</sup> Contratos financieros particulares.**

##### **1. Activos financieros híbridos.**

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

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

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

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

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

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

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

#### **11.<sup>a</sup> Instrumentos de patrimonio propio.**

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

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

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

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

## **12.<sup>a</sup> Existencias.**

### **1. Valoración inicial.**

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

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

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

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

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

#### **1.1 Precio de adquisición.**

El precio de adquisición incluye el importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares así como los intereses incorporados al nominal de los débitos, y se añadirán todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes se hallen ubicados para su venta, tales como transportes, aranceles de aduanas, seguros y otros directamente atribuibles a la adquisición de las existencias. No obstante lo anterior, podrán incluirse los intereses incorporados a los débitos con vencimiento no superior a un año que no tengan un tipo de interés contractual, cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

#### **1.2 Coste de producción.**

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

#### **1.3 Métodos de asignación de valor.**

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

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

#### **1.4 Coste de las existencias en la prestación de servicios.**



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

#### *2. Valoración posterior.*

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

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

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

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

### **13.<sup>a</sup> Moneda extranjera.**

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

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

a) Partidas monetarias: son el efectivo, así como los activos y pasivos que se vayan a recibir o pagar con una cantidad determinada o determinable de unidades monetarias. Se incluyen, entre otros, los préstamos y otras partidas a cobrar, los débitos y otras partidas a pagar y las inversiones en valores representativos de deuda que cumplan los requisitos anteriores.

b) Partidas no monetarias: son los activos y pasivos que no se consideren partidas monetarias, es decir, que se vayan a recibir o pagar con una cantidad no determinada ni determinable de unidades monetarias. Se incluyen, entre otros, los inmovilizados materiales, inversiones inmobiliarias, inmovilizados intangibles, las existencias, las inversiones en el patrimonio de otras empresas que cumplan los requisitos anteriores, así como los anticipos a cuenta de compras o ventas.

#### *1. Valoración inicial.*

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

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

#### *2. Valoración posterior.*

##### *2.1 Partidas monetarias.*

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

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

#### *2.2 Partidas no monetarias.*

##### *2.2.1 Partidas no monetarias valoradas a coste histórico.*

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

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

La valoración así obtenida no podrá exceder, en cada cierre posterior, del importe recuperable en ese momento, aplicando a este valor, si fuera necesario, el tipo de cambio de cierre; es decir, de la fecha a la que se refieren las cuentas anuales.

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

##### *2.2.2 Partidas no monetarias valoradas a valor razonable.*

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

#### **14.<sup>a</sup> Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y otros Impuestos indirectos.**

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

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

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

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

Las reglas sobre el IVA repercutido serán aplicables, en su caso, al IGIC y a cualquier otro impuesto indirecto que grave las operaciones realizadas por la empresa y que sea recibido por cuenta de la Hacienda Pública. Sin embargo, se contabilizarán como gastos y por tanto no reducirán la cifra de negocios, aquellos tributos que para determinar la cuota a ingresar tomen como referencia la cifra de negocios u otra magnitud relacionada, pero cuyo hecho imponible no sea la operación por la que se transmiten los activos o se prestan los servicios.

#### **15.<sup>o</sup> Impuestos sobre beneficios.**

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

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

*1. Activos y pasivos por impuesto corriente.*

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

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

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

*2. Activos y pasivos por impuesto diferido.*

*2.1 Diferencias temporarias.*

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

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

Estas diferencias se producen:

a) Normalmente por la existencia de diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos, cuyo origen se encuentra en los diferentes criterios temporales de imputación empleados para determinar ambas magnitudes y que, por tanto, revierten en períodos subsiguientes.

b) En otros casos, tales como los derivados de los ingresos y gastos registrados directamente en el patrimonio neto que no se computan en la base imponible, como sucede con las subvenciones, donaciones y legados recibidos de terceros no socios, siempre que los mismos difieran de los atribuidos a efectos fiscales.

Las diferencias temporarias se clasifican en:

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

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

*2.2 Pasivos por impuesto diferido*

En general, se reconocerá un pasivo por impuesto diferido por todas las diferencias temporarias imponibles, a menos que éstas hubiesen surgido del reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y además no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto.

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

*2.3 Activos por impuesto diferido*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- a) Los importes que resulten de aplicar el tipo de gravamen apropiado al importe de cada una de las diferencias indicadas, reconocidas o aplicadas en el ejercicio, y a las bases imponibles negativas a compensar en ejercicios posteriores, reconocidas o aplicadas en el ejercicio;

b) Los importes de las deducciones y otras ventajas fiscales pendientes de aplicar en ejercicios posteriores, reconocidas o aplicadas en el ejercicio, así como, en su caso, por el reconocimiento e imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del ingreso directamente imputado al patrimonio neto que pueda resultar de la contabilización de aquellas deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto que tengan una naturaleza económica asimilable a las subvenciones;

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

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

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

#### 5. Empresarios individuales.

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

### **16.<sup>a</sup> Ingresos por ventas y prestación de servicios.**

#### 1. Aspectos comunes.

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

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

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

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

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

Cuando existan dudas relativas al cobro de un importe previamente reconocido como ingresos por venta o prestación de servicios, la cantidad cuyo cobro se estime como

improbable se registrará como un gasto por corrección de valor por deterioro y no como un menor ingreso.

*2. Ingresos por ventas.*

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

a) La empresa ha transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de su transmisión jurídica. Se presumirá que no se ha producido la citada transferencia, cuando el comprador posea el derecho de vender los bienes a la empresa y ésta la obligación de recomprarlos, por el precio de venta inicial más la rentabilidad normal que obtendría un prestamista.

b) La empresa no mantiene la gestión corriente de los bienes vendidos, en un grado asociado normalmente con su propiedad, ni retiene el control efectivo de los mismos.

c) El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.

d) Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción, y

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

*3. Ingresos por prestación de servicios.*

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

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

a) El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.

b) Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción.

c) El grado de realización de la transacción, en la fecha de cierre del ejercicio, puede ser valorado con fiabilidad, y

d) Los costes ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, pueden ser valorados con fiabilidad.

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

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

**17.<sup>a</sup> Provisiones y contingencias.**

*1. Reconocimiento.*

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

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

*2. Valoración.*

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

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

**18.<sup>a</sup> Subvenciones, donaciones y legados recibidos.**

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

1.1 Reconocimiento.

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

Las subvenciones, donaciones y legados que tengan carácter de reintegrables se registrarán como pasivos de la empresa hasta que adquieran la condición de no reintegrables. A estos efectos, se considerará no reintegrable cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, donación o legado a favor de la empresa, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre la recepción de la subvención, donación o legado.

1.2 Valoración.

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

1.3 *Criterios de imputación a resultados.*

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

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

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

a) Cuando se concedan para asegurar una rentabilidad mínima o compensar los déficit de explotación: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se concedan, salvo si se destinan a financiar déficit de explotación de ejercicios futuros, en cuyo caso se imputarán en dichos ejercicios.

b) Cuando se concedan para financiar gastos específicos: se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.

c) Cuando se concedan para adquirir activos o cancelar pasivos, se pueden distinguir los siguientes casos:

– Activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias: se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

– Existencias que no se obtengan como consecuencia de un *rappel* comercial: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

– Activos financieros: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

– Cancelación de deudas: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca dicha cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica, en cuyo caso la imputación se realizará en función del elemento financiado.

d) Los importes monetarios que se reciban sin asignación a una finalidad específica se imputarán como ingresos del ejercicio en que se reconozcan.

Se considerarán en todo caso de naturaleza irreversible las correcciones valorativas por deterioro de los elementos en la parte en que éstos hayan sido financiados gratuitamente.

#### *2. Subvenciones, donaciones y legados otorgados por socios o propietarios.*

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables recibidos de socios o propietarios, no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios, independientemente del tipo de subvención, donación o legado de que se trate. La valoración de estas subvenciones, donaciones y legados es la establecida en el apartado 1.2 de esta norma.

No obstante, en el caso de empresas pertenecientes al sector público que reciban subvenciones, donaciones o legados de la entidad pública dominante para financiar la realización de actividades de interés público o general, la contabilización de dichas ayudas públicas se efectuará de acuerdo con los criterios contenidos en el apartado anterior de esta norma.

### **19.<sup>a</sup> Negocios conjuntos.**

#### *1. Ámbito de aplicación.*

Un negocio conjunto es una actividad económica controlada conjuntamente por dos o más personas físicas o jurídicas. A estos efectos, control conjunto es un acuerdo estatutario o contractual en virtud del cual dos o más personas, que serán denominadas en la presente norma «partícipes», convienen compartir el poder de dirigir las políticas financiera y de explotación sobre una actividad económica con el fin de obtener beneficios económicos, de tal manera que las decisiones estratégicas, tanto financieras como de explotación, relativas a la actividad requieran el consentimiento unánime de todos los partícipes.

#### *2. Categorías de negocios conjuntos.*

Los negocios conjuntos pueden ser:

a) Negocios conjuntos que no se manifiestan a través de la constitución de una empresa ni el establecimiento de una estructura financiera independiente de los partícipes, como son las uniones temporales de empresas y las comunidades de bienes, y entre las que se distinguen:

a<sub>1</sub>) Explotaciones controladas de forma conjunta: actividades que implican el uso de activos y otros recursos propiedad de los partícipes.

a<sub>2</sub>) Activos controlados de forma conjunta: activos que son propiedad o están controlados conjuntamente por los partícipes.

b) Negocios conjuntos que se manifiestan a través de la constitución de una persona jurídica independiente o empresas controladas de forma conjunta.



### 2.1 Explotaciones y activos controlados de forma conjunta.

El partícipe en una explotación o en activos controlados de forma conjunta registrará en su balance la parte proporcional que le corresponda, en función de su porcentaje de participación, de los activos controlados conjuntamente y de los pasivos incurridos conjuntamente, así como los activos afectos a la explotación conjunta que estén bajo su control y los pasivos incurridos como consecuencia del negocio conjunto.

Asimismo reconocerá en su cuenta de pérdidas y ganancias la parte que le corresponda de los ingresos generados y de los gastos incurridos por el negocio conjunto, así como los gastos incurridos en relación con su participación en el negocio conjunto, y que de acuerdo con lo dispuesto en este Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas deban ser imputados a la cuenta de pérdidas y ganancias.

En el estado de cambios en el patrimonio neto y, si voluntariamente lo presentase, en el estado de flujos de efectivo del partícipe estará integrada igualmente la parte proporcional de los importes de las partidas del negocio conjunto que le corresponda en función del porcentaje de participación establecido en los acuerdos alcanzados.

Se deberán eliminar los resultados no realizados que pudieran existir por transacciones entre el partícipe y el negocio conjunto, en proporción a la participación que corresponda a aquél. También serán objeto de eliminación los importes de activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo recíprocos.

Si el negocio conjunto elabora estados financieros a efectos del control de su gestión, se podrá operar integrando los mismos en las cuentas anuales individuales de los partícipes en función del porcentaje de participación y sin perjuicio de que debe registrarse conforme a lo previsto en el artículo 28 del Código de Comercio. Dicha integración se realizará una vez efectuada la necesaria homogeneización temporal, atendiendo a la fecha de cierre y al ejercicio económico del partícipe, la homogeneización valorativa en el caso de que el negocio conjunto haya utilizado criterios valorativos distintos de los empleados por el partícipe, y las conciliaciones y reclasificaciones de partidas necesarias.

### 2.2 Empresas controladas de forma conjunta.

El partícipe registrará su participación en una empresa controlada de forma conjunta de acuerdo con lo previsto respecto a las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas en el apartado 2.3 de la norma relativa a activos financieros.

## 20.<sup>a</sup> Operaciones entre empresas del grupo.

### 1. Alcance y regla general.

La presente norma será de aplicación a las operaciones realizadas entre empresas del mismo grupo, tal y como éstas quedan definidas en la norma 11 de elaboración de las cuentas anuales.

Las operaciones entre empresas del mismo grupo, con independencia del grado de vinculación entre las empresas del grupo participantes, se contabilizarán de acuerdo con las normas generales.

En consecuencia, con carácter general, y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente, los elementos objeto de la transacción se contabilizarán en el momento inicial por el precio acordado, si equivale a su valor razonable. En su caso, si el precio acordado en una operación difiriese de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación. La valoración posterior se realizará de acuerdo con lo previsto en las correspondientes normas.

### 2. Normas particulares

Las normas particulares solo serán de aplicación cuando los elementos objeto de la transacción deban calificarse como un negocio.

Un negocio es un conjunto integrado de actividades y activos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar un rendimiento, menores costes u otros beneficios económicos directamente a sus propietarios o partícipes y control es el poder de dirigir las políticas financiera y de explotación de un negocio con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades.

A los efectos de esta norma, las participaciones en el patrimonio neto que otorguen el control sobre una empresa que constituya un negocio, también tendrán esta calificación.

**2.1 Aportaciones no dinerarias**

En las aportaciones no dinerarias a una empresa del grupo, el aportante valorará su inversión por el valor contable de los elementos patrimoniales entregados.

La sociedad adquirente los reconocerá por el mismo importe.

**2.2 Operaciones de reducción de capital, reparto de dividendos y disolución de sociedades**

En las operaciones de reducción de capital, reparto de dividendos y disolución de sociedades se seguirán los siguientes criterios, siempre que el negocio en que se materializa la reducción de capital, se acuerda el pago del dividendo o se cancela la cuota de liquidación del socio o propietario permanezca en el grupo.

La empresa cedente contabilizará la diferencia entre el importe de la deuda con el socio o propietario y el valor contable del negocio entregado en una cuenta de reservas.

La empresa cesionaria lo contabilizará aplicando los criterios establecidos en el apartado 2.1 de esta norma.

**21.<sup>a</sup> Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables.**

Cuando se produzca un cambio de criterio contable, que sólo procederá de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.

El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto. Asimismo se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de criterio contable.

En la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores serán de aplicación las mismas reglas que para los cambios de criterios contables. A estos efectos, se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas.

Sin embargo, se calificarán como cambios en estimaciones contables aquellos ajustes en el valor contable de activos o pasivos, o en el importe del consumo futuro de un activo, que sean consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos. El cambio de estimaciones contables se aplicará de forma prospectiva y su efecto se imputará, según la naturaleza de la operación de que se trate, como ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio o, cuando proceda, directamente al patrimonio neto. El eventual efecto sobre ejercicios futuros se irá imputando en el transcurso de los mismos.

Siempre que se produzcan cambios de criterio contable o subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores se deberá incorporar la correspondiente información en la memoria de las cuentas anuales.

Asimismo, se informará en la memoria de los cambios en estimaciones contables que hayan producido efectos significativos en el ejercicio actual, o que vayan a producirlos en ejercicios posteriores.

**22.<sup>a</sup> Hechos posteriores al cierre del ejercicio.**

Los hechos posteriores que pongan de manifiesto condiciones que ya existían al cierre del ejercicio, deberán tenerse en cuenta para la formulación de las cuentas anuales. Estos hechos posteriores motivarán en las cuentas anuales, en función de su naturaleza, un ajuste, información en la memoria o ambos.

Los hechos posteriores al cierre del ejercicio que pongan de manifiesto condiciones que no existían al cierre del mismo, no supondrán un ajuste en las cuentas anuales. No obstante, cuando los hechos sean de tal importancia que si no se facilitara información al respecto podría distorsionarse la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales, se deberá incluir en la memoria información respecto a la naturaleza del hecho posterior conjuntamente con una estimación de su efecto o, en su caso, una manifestación acerca de la imposibilidad de realizar dicha estimación.

En todo caso, en la formulación de las cuentas anuales deberá tenerse en cuenta toda información que pueda afectar a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. En consecuencia, las cuentas anuales no se formularán sobre la base de dicho principio si los gestores, aunque sea con posterioridad al cierre del ejercicio, determinan que tienen la intención de liquidar la empresa o cesar en su actividad o que no existe una alternativa más realista que hacerlo.

## TERCERA PARTE CUENTAS ANUALES

### I. NORMAS DE ELABORACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES

#### **1.<sup>a</sup> Documentos que integran las cuentas anuales.**

Las cuentas anuales de las pequeñas y medianas empresas comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria. Estos documentos forman una unidad y deben ser redactados de conformidad con lo previsto en el Código de Comercio y el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital y en este Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas; en particular, sobre la base del Marco Conceptual de la Contabilidad y con la finalidad de mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

Sin perjuicio de lo anterior, estas empresas podrán incorporar en sus cuentas anuales un estado de cambios en el patrimonio neto, y un estado de flujos de efectivo que se elaborará y presentará de acuerdo con lo establecido en el Plan General de Contabilidad.

#### **2.<sup>a</sup> Formulación de cuentas anuales.**

1. Las cuentas anuales se elaborarán con una periodicidad de doce meses, salvo en los casos de constitución, modificación de la fecha de cierre del ejercicio social o disolución.

2. Las cuentas anuales deberán ser formuladas por el empresario o los administradores, quienes responderán de su veracidad, en el plazo máximo de tres meses, a contar desde el cierre del ejercicio. A estos efectos, las cuentas anuales expresarán la fecha en que se hubieran formulado y deberán ser firmadas por el empresario, por todos los socios ilimitadamente responsables por las deudas sociales, o por todos los administradores de la sociedad; si faltara la firma de alguno de ellos, se hará expresa indicación de la causa, en cada uno de los documentos en que falte.

3. El balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto y la memoria deberán estar identificados; indicándose de forma clara y en cada uno de dichos documentos su denominación, la empresa a que corresponden y el ejercicio al que se refieren.

4. Las cuentas anuales se elaborarán expresando sus valores en euros.

#### **3.<sup>a</sup> Estructura de las cuentas anuales.**

1. Las cuentas anuales de las empresas que apliquen este Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas se adaptarán a los modelos para pequeñas y medianas empresas.

2. Cuando el contenido de la memoria que se incluye en esta tercera parte del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, no sea suficiente para mostrar

la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, se suministrarán las informaciones complementarias precisas para alcanzar ese resultado.

**4.<sup>a</sup> Normas comunes al balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y el estado de cambios en el patrimonio neto.**

Sin perjuicio de lo dispuesto en las normas particulares, el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y el estado de cambios en el patrimonio neto, se formularán teniendo en cuenta las siguientes reglas:

1. En cada partida deberán figurar, además de las cifras del ejercicio que se cierra, las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior. A estos efectos, cuando unas y otras no sean comparables, bien por haberse producido una modificación en la estructura, bien por realizarse un cambio de criterio contable o subsanación de error, se deberá proceder a adaptar el ejercicio precedente, a efectos de su presentación en el ejercicio al que se refieren las cuentas anuales, informando de ello detalladamente en la memoria.

2. No figurarán las partidas a las que no corresponda importe alguno en el ejercicio ni en el precedente.

3. No podrá modificarse la estructura de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán en la memoria.

4. Podrán añadirse nuevas partidas a las previstas en los modelos recogidos en este Plan General de Contabilidad para Pequeñas y Medianas Empresas, siempre que su contenido no esté previsto en las existentes.

5. Podrá hacerse una subdivisión más detallada de las partidas que aparecen en los modelos.

6. Podrán agruparse las partidas precedidas de números árabes en el balance y estado de cambios en el patrimonio neto, si sólo representan un importe irrelevante para mostrar la imagen fiel o si se favorece la claridad.

7. Cuando proceda, cada partida contendrá una referencia cruzada a la información correspondiente dentro de la memoria.

8. Los créditos y deudas con empresas del grupo y asociadas, así como los ingresos y gastos derivados de ellos, figurarán en las partidas correspondientes, con separación de las que no correspondan a empresas del grupo o asociadas, respectivamente. En cualquier caso, en las partidas relativas a empresas asociadas también se incluirán las relaciones con empresas multigrupo.

9. Las empresas que participen en uno o varios negocios conjuntos que no tengan personalidad jurídica (uniones temporales de empresas, comunidades de bienes, etc.) deberán presentar esta información, atendiendo a lo dispuesto en la norma de registro y valoración relativa a negocios conjuntos, integrando en cada partida de los modelos de los distintos estados financieros las cantidades correspondientes a los negocios conjuntos en los que participen, e informando sobre su desglose en la memoria.

**5.<sup>a</sup> Balance.**

El balance, que comprende, con la debida separación, el activo, el pasivo y el patrimonio neto de la empresa, se formulará teniendo en cuenta que:

1. La clasificación entre partidas corrientes y no corrientes se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

a) El activo corriente comprenderá:

– Los activos vinculados al ciclo normal de explotación que la empresa espera vender, consumir o realizar en el transcurso del mismo. Con carácter general, el ciclo normal de explotación no excederá de un año.

A estos efectos se entiende por ciclo normal de explotación, el periodo de tiempo que transcurre entre la adquisición de los activos que se incorporan al proceso productivo y la realización de los productos en forma de efectivo o equivalentes al efectivo. Cuando el ciclo normal de explotación no resulte claramente identificable, se asumirá que es de un año.

– Aquellos activos, diferentes de los citados en el inciso anterior, cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera que se produzca en el corto plazo, es decir, en el plazo

máximo de un año, contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio. En consecuencia, los activos financieros no corrientes se reclasificarán en corrientes en la parte que corresponda.

– Los activos financieros clasificados como mantenidos para negociar, excepto los derivados financieros cuyo plazo de liquidación sea superior a un año.

– El efectivo y otros activos líquidos equivalentes, cuya utilización no esté restringida, para ser intercambiados o usados para cancelar un pasivo al menos dentro del año siguiente a la fecha de cierre del ejercicio.

Los demás elementos del activo se clasificarán como no corrientes.

b) El pasivo corriente comprenderá:

– Las obligaciones vinculadas al ciclo normal de explotación señalado en la letra anterior que la empresa espera liquidar en el transcurso del mismo.

– Las obligaciones cuyo vencimiento o extinción se espera que se produzca en el corto plazo, es decir, en el plazo máximo de un año, contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio; en particular, aquellas obligaciones para las cuales la empresa no disponga de un derecho incondicional a diferir su pago en dicho plazo. En consecuencia, los pasivos no corrientes se reclasificarán en corrientes en la parte que corresponda.

– Los pasivos financieros clasificados como mantenidos para negociar, excepto los derivados financieros cuyo plazo de liquidación sea superior a un año.

Los demás elementos del pasivo se clasificarán como no corrientes.

2. Un activo financiero y un pasivo financiero se podrán presentar en el balance por su importe neto siempre que se den simultáneamente las siguientes condiciones:

a) Que la empresa tenga en ese momento, el derecho exigible de compensar los importes reconocidos, y

b) Que la empresa tenga la intención de liquidar las cantidades por el neto o de realizar el activo y cancelar el pasivo simultáneamente.

Las mismas condiciones deberán concurrir para que la empresa pueda presentar por su importe neto los activos por impuestos y los pasivos por impuestos.

Sin perjuicio de lo anterior, si se produjese una transferencia de un activo financiero que no cumpla las condiciones para su baja del balance según lo dispuesto en el apartado 4 de la norma de registro y valoración relativa a activos financieros, el pasivo financiero asociado que se reconozca no podrá compensarse con el activo financiero relacionado.

3. Las correcciones valorativas por deterioro y las amortizaciones acumuladas, minorarán la partida del activo en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

4. Los terrenos o construcciones que la empresa destine a la obtención de ingresos por arrendamiento o posea con la finalidad de obtener plusvalías a través de su enajenación, fuera del curso ordinario de sus operaciones, se incluirán en el epígrafe A.III. «Inversiones inmobiliarias» del activo.

5. Si la empresa tuviera créditos con clientes por ventas y prestaciones de servicios con vencimiento superior a un año, esta partida del epígrafe B.II del activo del balance, se desglosará para recoger separadamente los clientes a largo plazo y a corto plazo. Si el plazo de vencimiento fuera superior al ciclo normal de explotación, creará el epígrafe A.VII en el activo no corriente, con la denominación «Deudores comerciales no corrientes».

6. El capital social y, en su caso, la prima de emisión o asunción de acciones o participaciones con naturaleza de patrimonio neto figurarán en los epígrafes A-1.I «Capital» y A-1.II «Prima de emisión», siempre que se hubiera producido la inscripción en el Registro Mercantil con anterioridad a la formulación de las cuentas anuales. Si en la fecha de formulación de las cuentas anuales no se hubiera producido la inscripción en el Registro Mercantil, figurarán en la partida 3 «Otras deudas a corto plazo» del epígrafe C.II «Deudas a corto plazo» del pasivo corriente.

7. Los accionistas (socios) por desembolsos no exigidos figurarán en la partida A-1.I.2 «Capital no exigido» o minorarán el importe del epígrafe «Deuda con características especiales», en función de cuál sea la calificación contable de sus aportaciones.

8. Cuando la empresa adquiera valores de su propio capital, sin perjuicio de informar en la memoria, se registrarán en el epígrafe A-1.IV «Acciones y participaciones en patrimonio propias» que se mostrará con signo negativo, dentro de la agrupación «Patrimonio neto».

9. Cuando la empresa tenga ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios, o realice una operación que por aplicación de los criterios contenidos en el Plan General de Contabilidad, conlleve otros ingresos o gastos imputados directamente en el patrimonio neto, creará una subagrupación específica «Ajustes en patrimonio neto», dentro de la agrupación «Patrimonio neto».

10. Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables otorgados por terceros distintos a los socios o propietarios, que estén pendientes de imputar a resultados, formarán parte del patrimonio neto de la empresa, registrándose en la subagrupación A-2 «Subvenciones, donaciones y legados recibidos». Por su parte, las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables otorgados por socios o propietarios formarán parte del patrimonio neto, dentro de los fondos propios, registrándose en el epígrafe A-1.VI «Otras aportaciones de socios».

11. Si la empresa tuviera deudas con proveedores con vencimiento superior a un año, esta partida del epígrafe C.IV del pasivo, se desglosará para recoger separadamente los proveedores a largo plazo y a corto plazo. Si el plazo de vencimiento fuera superior al ciclo normal de explotación, creará el epígrafe B.VI en el pasivo no corriente, con la denominación «Acreedores comerciales no corrientes».

12. Cuando la empresa haya emitido instrumentos financieros que deban reconocerse como pasivos financieros pero que por sus características especiales pueden producir efectos específicos en otras normativas, incorporará un epígrafe específico tanto en el pasivo no corriente como en el corriente, denominado «Deuda con características especiales a largo plazo» y «Deuda con características especiales a corto plazo». En la memoria se detallarán las características de estas emisiones.

#### **6.<sup>a</sup> Cuenta de pérdidas y ganancias.**

La cuenta de pérdidas y ganancias recoge el resultado del ejercicio, formado por los ingresos y los gastos del mismo, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto de acuerdo con lo previsto en las normas de registro y valoración. La cuenta de pérdidas y ganancias se formulará teniendo en cuenta que:

1. Los ingresos y gastos se clasificarán de acuerdo con su naturaleza.
2. El importe correspondiente a las ventas, prestaciones de servicios y otros ingresos de explotación se reflejará en la cuenta de pérdidas y ganancias por su importe neto de devoluciones y descuentos.
3. La partida 4 «Aprovisionamientos» recoge, entre otros, los importes correspondientes a actividades realizadas por otras empresas en el proceso productivo.
4. Las subvenciones, donaciones y legados recibidos que financien activos o gastos que se incorporen al ciclo normal de explotación se reflejarán en la partida 5 «Otros ingresos de explotación», mientras que las subvenciones, donaciones y legados que financien activos del inmovilizado intangible, material o inversiones inmobiliarias, se imputarán a resultados, de acuerdo con la norma de registro y valoración, a través de la partida 9 «Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras». Las subvenciones, donaciones y legados concedidos para cancelar deudas que se otorguen sin una finalidad específica, se imputarán igualmente a la partida 9 «Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras». Si se financiase un gasto o un activo de naturaleza financiera, el ingreso correspondiente se incluirá en el resultado financiero incorporándose, en caso de que sea significativa, la correspondiente partida, con la denominación «Imputación de subvenciones, donaciones y legados de carácter financiero».
5. La partida 10 «Excesos de provisiones» recoge las reversiones de provisiones en el ejercicio, con la excepción de las correspondientes al personal que se reflejan en la partida 6 «Gastos de personal» y las derivadas de operaciones comerciales que se reflejan en la partida 7 «Otros gastos de explotación».
6. En caso de que la empresa presente ingresos o gastos de carácter excepcional y cuantía significativa, como por ejemplo los producidos por inundaciones, incendios, multas o sanciones, se creará una partida con la denominación «Otros resultados», formando parte del resultado de explotación e informará de ello detalladamente en la memoria.

#### **7.ª Estado de cambios en el patrimonio neto.**

El estado de cambios en el patrimonio neto informa de todos los cambios habidos en el patrimonio neto derivados de:

- a) El resultado del ejercicio de la cuenta de pérdidas y ganancias.
- b) El importe de los ingresos o gastos reconocidos en patrimonio neto. En particular, el importe, neto del efecto impositivo, de los ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto de la empresa, relacionados con subvenciones, donaciones o legados no reintegrables otorgados por terceros distintos a los socios o propietarios.
- c) En caso de que la empresa tenga ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios o realice una operación que por aplicación de los criterios contenidos en el Plan General de Contabilidad, conlleve otros ingresos o gastos imputados directamente al patrimonio neto, se incorporará la correspondiente fila y columna con la denominación apropiada y con un contenido similar al establecido en el apartado anterior.
- d) Las variaciones originadas en el patrimonio neto por operaciones con los socios o propietarios de la empresa cuando actúen como tales.
- e) Las restantes variaciones que se produzcan en el patrimonio neto.
- f) También se informará de los ajustes al patrimonio neto debidos a cambios en criterios contables y correcciones de errores.

Cuando se advierta un error en el ejercicio a que se refieren las cuentas anuales que corresponda a un ejercicio anterior al comparativo, se informará en la memoria, e incluirá el correspondiente ajuste en el epígrafe A.II del Estado de cambios en el patrimonio neto, de forma que el patrimonio inicial de dicho ejercicio comparativo será objeto de modificación en aras de recoger la rectificación del error. En el supuesto de que el error corresponda al ejercicio comparativo dicho ajuste se incluirá en el epígrafe C.II del Estado de cambios en el patrimonio neto.

Las mismas reglas se aplicarán respecto a los cambios de criterio contable.

Este documento se formulará teniendo en cuenta que:

1. El resultado correspondiente a un ejercicio se traspasará en el ejercicio siguiente a la columna de resultados de ejercicios anteriores.
2. La aplicación que en un ejercicio se realiza del resultado del ejercicio anterior, se reflejará en:
  - La partida 3 «Otras operaciones con socios o propietarios» del epígrafe B.III o D.III «Operaciones con socios o propietarios», por la distribución de dividendos.
  - El epígrafe B.IV o D.IV «Otras variaciones del patrimonio neto», por las restantes aplicaciones que supongan reclasificaciones de partidas de patrimonio neto.

#### **8.ª Memoria.**

La memoria completa, amplía y comenta la información contenida en los otros documentos que integran las cuentas anuales. Se formulará teniendo en cuenta que:

1. El modelo de la memoria recoge la información mínima a cumplimentar; no obstante, en aquellos casos en que la información que se solicita no sea significativa no se cumplimentarán los apartados correspondientes.
2. Deberá indicarse cualquier otra información no incluida en el modelo de la memoria que sea necesaria para permitir el conocimiento de la situación y actividad de la empresa en el ejercicio, facilitando la comprensión de las cuentas anuales objeto de presentación, con el fin de que las mismas reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa; en particular, se incluirán datos cualitativos correspondientes a la situación del ejercicio anterior cuando ello sea significativo. Adicionalmente, en la memoria se incorporará cualquier información que otra normativa exija incluir en este documento de las cuentas anuales.
3. La información cuantitativa requerida en la memoria deberá referirse al ejercicio al que corresponden las cuentas anuales, así como al ejercicio anterior del que se ofrece información comparativa, salvo que específicamente una norma contable indique lo contrario.

4. Lo establecido en la memoria en relación con las empresas asociadas deberá entenderse también referido a las empresas multigrupo.

5. Lo establecido en la nota 4 de la memoria se deberá adaptar para su presentación, en todo caso, de modo sintético y conforme a la exigencia de claridad.

**9.<sup>a</sup> Cifra anual de negocios.**

El importe neto de la cifra anual de negocios se determinará deduciendo del importe de las ventas de los productos y de las prestaciones de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, el importe de cualquier descuento (bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas) y el del impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos directamente relacionados con las mismas, que deban ser objeto de repercusión.

**10.<sup>a</sup> Número medio de trabajadores.**

Para la determinación del número medio de trabajadores se considerarán todas aquellas personas que tengan o hayan tenido alguna relación laboral con la empresa durante el ejercicio, promediadas según el tiempo durante el cual hayan prestado sus servicios.

**11.<sup>a</sup> Empresas del grupo, multigrupo y asociadas.**

A efectos de la presentación de las cuentas anuales de una empresa o sociedad se entenderá que otra empresa forma parte del grupo cuando ambas estén vinculadas por una relación de control, directa o indirecta, análoga a la prevista en el artículo 42 del Código de Comercio para los grupos de sociedades o cuando las empresas estén controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias.

Se entenderá que una empresa es asociada cuando, sin que se trate de una empresa del grupo, en el sentido señalado anteriormente, la empresa o alguna o algunas de las empresas del grupo en caso de existir éste, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, ejerzan sobre tal empresa una influencia significativa por tener una participación en ella que, creando con ésta una vinculación duradera, esté destinada a contribuir a su actividad.

En este sentido, se entiende que existe influencia significativa en la gestión de otra empresa, cuando se cumplan los dos requisitos siguientes:

- a) La empresa o una o varias empresas del grupo, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, participan en la empresa, y
- b) Se tenga el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de explotación de la participada, sin llegar a tener el control.

Asimismo, la existencia de influencia significativa se podrá evidenciar a través de cualquiera de las siguientes vías:

1. Representación en el consejo de administración u órgano equivalente de dirección de la empresa participada;
2. Participación en los procesos de fijación de políticas;
3. Transacciones de importancia relativa con la participada;
4. Intercambio de personal directivo; o
5. Suministro de información técnica esencial.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que existe influencia significativa cuando la empresa o una o varias empresas del grupo, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, posean, al menos, el 20 por 100 de los derechos de voto de otra sociedad.

Se entenderá por empresa multigrupo aquella que esté gestionada conjuntamente por la empresa o alguna o algunas de las empresas del grupo en caso de existir éste, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, y uno o varios terceros ajenos al grupo de empresas.



**12.<sup>a</sup> Estados financieros intermedios.**

Los estados financieros intermedios se presentarán con la forma y los criterios establecidos para las cuentas anuales.

**13.<sup>a</sup> Partes vinculadas.**

1. Una parte se considera vinculada a otra cuando una de ellas o un conjunto que actúa en concierto, ejerce o tiene la posibilidad de ejercer directa o indirectamente o en virtud de pactos o acuerdos entre accionistas o partícipes, el control sobre otra o una influencia significativa en la toma de decisiones financieras y de explotación de la otra.

2. En cualquier caso se considerarán partes vinculadas:

a) Las empresas que tengan la consideración de empresa del grupo, asociada o multigrupo, en el sentido indicado en la anterior norma 11 de elaboración de las cuentas anuales.

No obstante, una empresa estará exenta de incluir la información recogida en el apartado de la memoria relativo a las operaciones con partes vinculadas, cuando la primera esté controlada o influida de forma significativa por una Administración Pública estatal, autonómica o local y la otra empresa también esté controlada o influida de forma significativa por la misma Administración Pública, siempre que no existan indicios de una influencia entre ambas. Se entenderá que existe dicha influencia, entre otros casos, cuando las operaciones no se realicen en condiciones normales de mercado (salvo que dichas condiciones vengan impuestas por una regulación específica).

b) Las personas físicas que posean directa o indirectamente alguna participación en los derechos de voto de la empresa, o en la entidad dominante de la misma, de manera que les permita ejercer sobre una u otra una influencia significativa. Quedan también incluidos los familiares próximos de las citadas personas físicas.

c) El personal clave de la compañía o de su dominante, entendiéndose por tal las personas físicas con autoridad y responsabilidad sobre la planificación, dirección y control de las actividades de la empresa, ya sea directa o indirectamente, entre las que se incluyen los administradores y los directivos. Quedan también incluidos los familiares próximos de las citadas personas físicas.

d) Las empresas sobre las que cualquiera de las personas mencionadas en las letras b) y c) pueda ejercer una influencia significativa.

e) Las empresas que compartan algún consejero o directivo con la empresa, salvo que éste no ejerza una influencia significativa en las políticas financiera y de explotación de ambas.

f) Las personas que tengan la consideración de familiares próximos del representante del administrador de la empresa, cuando el mismo sea persona jurídica.

3. A los efectos de esta norma, se entenderá por familiares próximos a aquellos que podrían ejercer influencia en, o ser influidos por, esa persona en sus decisiones relacionadas con la empresa. Entre ellos se incluirán:

a) El cónyuge o persona con análoga relación de afectividad;

b) Los ascendientes, descendientes y hermanos y los respectivos cónyuges o personas con análoga relación de afectividad;

c) Los ascendientes, descendientes y hermanos del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad; y

d) Las personas a su cargo o a cargo del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad.

**II. MODELOS DE CUENTAS ANUALES DE PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS**

**BALANCE DE PYMES AL CIERRE DEL EJERCICIO 200X**

N.º CUENTAS	ACTIVO	NOTAS de la MEMORIA	200X	200X-1
	<b>A) ACTIVO NO CORRIENTE</b>			
20, (280), (290)	<b>I. Inmovilizado intangible.</b>			
21, (281), (291), 23	<b>II. Inmovilizado material.</b>			
22, (282), (292)	<b>III. Inversiones inmobiliarias.</b>			
2403, 2404, 2413, 2414, 2423, 2424, (2493), (2494), (2933), (2934), (2943), (2944), (2953), (2954)	<b>IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo.</b>			
2405, 2415, 2425, (2495), 250, 251, 252, 253, 254, 255, 258, (259), 26, (2935), (2945), (2955), (296), (297), (298)	<b>V. Inversiones financieras a largo plazo.</b>			
474	<b>VI. Activos por Impuesto diferido.</b>			
	<b>B) ACTIVO CORRIENTE</b>			
30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, (39), 407	<b>I. Existencias.</b>			
	<b>II. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar.</b>			
430, 431, 432, 433, 434, 435, 436, (437), (490), (493)	1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios.			
	2. Accionistas (socios) por desembolsos exigidos.			
5580	3. Otros deudores.			
44, 460, 470, 471, 472, 544	<b>III. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a corto plazo.</b>			
5303, 5304, 5313, 5314, 5323, 5324, 5333, 5334, 5343, 5344, 5353, 5354, (5393), (5394), 5523, 5524, (5933), (5934), (5943), (5944), (5953), (5954)	<b>IV. Inversiones financieras a corto plazo.</b>			
5305, 5315, 5325, 5335, 5345, 5355, (5395), 540, 541, 542, 543, 545, 546, 547, 548, (549), 551, 5525, 5590, 565, 566, (5935), (5945), (5955), (596), (597), (598)	<b>V. Periodificaciones a corto plazo.</b>			
480, 567	<b>VI. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes.</b>			
57	<b>TOTAL ACTIVO (A + B).</b>			

Nº CUENTAS	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	NOTAS de la MEMORIA	200X	200X-1
	<b>A) PATRIMONIO NETO</b>			
	<b>A-1) Fondos propios.</b>			
	<b>I. Capital.</b>			
100,101,102	1. Capital escriturado.			
(1030), (1040)	2. (Capital no exigido).			
110	<b>II. Prima de emisión.</b>			
112,113,114,119	<b>III. Reservas.</b>			
(108),(109)	<b>IV. (Acciones y participaciones en patrimonio propias).</b>			
120,(121)	<b>V. Resultados de ejercicios anteriores.</b>			
118	<b>VI. Otras aportaciones de socios.</b>			
129	<b>VII. Resultado del ejercicio.</b>			
(557)	<b>VIII. (Dividendo a cuenta).</b>			
	<b>A-2) Subvenciones, donaciones y legados recibidos.</b>			
130,131,132				
	<b>B) PASIVO NO CORRIENTE</b>			
	<b>I. Provisiones a largo plazo.</b>			
14	<b>II. Deudas a largo plazo.</b>			
1605, 170	1. Deudas con entidades de crédito.			
1625,174	2. Acreedores por arrendamiento financiero			
1615,1635,171,172,173,175,176,177,179,180,185	3. Otras deudas a largo plazo.			
1603,1604,1613,1614,1623,1624,1633,1634	<b>III. Deudas con empresas del grupo y asociadas a largo plazo.</b>			
479	<b>IV. Pasivos por impuesto diferido</b>			
181	<b>V. Periodificaciones a largo plazo</b>			
	<b>C) PASIVO CORRIENTE</b>			
499, 529	<b>I. Provisiones a corto plazo.</b>			
	<b>II. Deudas a corto plazo.</b>			
5105,520,527	1. Deudas con entidades de crédito.			
5125,524	2. Acreedores por arrendamiento financiero			
(1034),(1044),(190),(192),194,500,505,506,509,5115,5135,5145,521,522,523, 525,526,528,551,5525, 555,5565,5566,5595,560,561	3. Otras deudas a corto plazo.			
5103,5104,5113,5114,5123,5124,5133,5134,5143,5144,5523,5524,5563,5564	<b>III. Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo.</b>			

**BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO**  
**LEGISLACIÓN CONSOLIDADA**

N.º CUENTAS	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	NOTAS de la MEMORIA	200X	200X-1
	<b>IV. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar.</b>			
400,401,403,404,405,(406)	1. Proveedores.			
41,438, 465, 475,476,477	2. Otros acreedores.			
485, 568	<b>V. Periodificaciones a corto plazo.</b>			
	<b>TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A + B + C)</b>			

**CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS DE PYMES CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL ... DE 200X**

N.º CUENTAS		Nota	(Debe) Haber	
			200X	200X-1
700,701,702,703,704, 705,(706),(708),(709)	<b>1. Importe neto de la cifra de negocios.</b>			
(6930), 71*, 7930	<b>2. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación.</b>			
73	<b>3. Trabajos realizados por la empresa para su activo.</b>			
(600), (601), (602), 606, (607), 608, 609, 61*, (6931), (6932), (6933), 7931, 7932, 7933	<b>4. Aprovisionamientos.</b>			
740, 747, 75	<b>5. Otros ingresos de explotación.</b>			
(64)	<b>6. Gastos de personal.</b>			
(62), (631), (634), 636, 639, (65), (694), (695), 794, 7954	<b>7. Otros gastos de explotación.</b>			
(68)	<b>8. Amortización del inmovilizado.</b>			
746	<b>9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras.</b>			
7951, 7952, 7955	<b>10. Excesos de provisiones.</b>			
(670), (671), (672), (690), (691), (692), 770, 771, 772, 790, 791, 792	<b>11. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado.</b>			
	<b>A) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11)</b>			
760, 761, 762, 769	<b>12. Ingresos financieros.</b>			
(660), (661), (662), (664), (665), (669)	<b>13. Gastos financieros.</b>			
(663), 763	<b>14. Variación de valor razonable en instrumentos financieros.</b>			
(668), 768	<b>15. Diferencias de cambio.</b>			
(666), (667), (673), (675), (696), (697), (698), (699), 766, 773, 775, 796, 797, 798, 799	<b>16. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros.</b>			
	<b>B) RESULTADO FINANCIERO (12 + 13 + 14 + 15 + 16)</b>			
	<b>C) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS (A + B)</b>			
(6300)*, 6301*, (633), 638	<b>17. Impuestos sobre beneficios.</b>			
	<b>D) RESULTADO DEL EJERCICIO (C + 17)</b>			

\* Su signo puede ser positivo o negativo.

**ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO DE PYMES CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL... DE 200X**

	Capital		Prima de emisión	Reservas	(Acciones y participaciones en patrimonio propias)	Resultados de ejercicios anteriores	Otras aportaciones de socios	Resultado del ejercicio	(Dividendo a cuenta)	Subvenciones donaciones y legados recibidos	TOTAL
	Escriturado	No exigido									
<b>A. SALDO, FINAL DEL AÑO 200X - 2</b>											
I. Ajustes por cambios de criterio 200X-2 y anteriores.											
II. Ajustes por errores 200X-2 y anteriores											
<b>B. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL AÑO 200X-1</b>											
I. Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias											
II. Ingresos y gastos reconocidos en patrimonio neto											
III. Operaciones con socios o propietarios.											
1. Aumentos de capital.											
2. (-) Reducciones de capital.											
3. Otras operaciones con socios o propietarios.											

**BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO**  
**LEGISLACIÓN CONSOLIDADA**

	Capital		Prima de emisión	Reservas	(Acciones y participaciones en patrimonio propias)	Resultados de ejercicios anteriores	Otras aportaciones de socios	Resultado del ejercicio	(Dividendo a cuenta)	Subvenciones donaciones y legados recibidos	TOTAL
	Escriturado	No exigido									
IV. Otras variaciones del patrimonio neto.											
<b>C. SALDO, FINAL DEL AÑO 200X-1</b>											
I. Ajustes por cambios de criterio 200X-1.											
II. Ajustes por errores 200X-1.											
<b>D. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL AÑO 200X</b>											
I. Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias.											
II. Ingresos y gastos reconocidos en el patrimonio neto											
III. Operaciones con socios o propietarios.											
1. Aumentos de capital.											
2. (-) Reducciones de capital.											
3. Otras operaciones con socios o propietarios.											
IV. Otras variaciones del patrimonio neto.											
<b>E. SALDO, FINAL DEL AÑO 200X</b>											

**CONTENIDO DE LA MEMORIA DE PYMES**

**1. Actividad de la empresa.**

En este apartado se describirá el objeto social de la empresa y la actividad o actividades a que se dedique y su identificación en el Registro Mercantil.

**2. Bases de presentación de las cuentas anuales.**

1. Imagen fiel:

a) La empresa deberá hacer una declaración explícita de que las cuentas anuales reflejan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, así como en el caso de confeccionar el estado de flujos de efectivo, la veracidad de los flujos incorporados.

b) Razones excepcionales por las que, para mostrar la imagen fiel, no se han aplicado disposiciones legales en materia contable con indicación de la disposición legal no aplicada, e influencia cualitativa y cuantitativa para cada ejercicio para el que se presenta información de tal proceder sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.

c) Informaciones complementarias, indicando su ubicación en la memoria, que resulte necesario incluir cuando la aplicación de las disposiciones legales no sea suficiente para mostrar la imagen fiel.

2. Principios contables no obligatorios aplicados.

3. Aspectos críticos de la valoración y estimación de la incertidumbre:

a) Se indicará la naturaleza y el importe de cualquier cambio en una estimación contable que sea significativo y que afecte al ejercicio actual o que se espera que pueda afectar a los ejercicios futuros. Cuando sea impracticable realizar una estimación del efecto en ejercicios futuros, se revelará este hecho.

b) Cuando la dirección sea consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relativas a eventos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que la empresa siga funcionando normalmente, procederá a revelarlas en este apartado. En el caso de que las cuentas anuales no se elaboren bajo el principio de empresa en funcionamiento, tal hecho será objeto de revelación explícita, junto con las hipótesis alternativas sobre las que hayan sido elaboradas, así como las razones por las que la empresa no pueda ser considerada como una empresa en funcionamiento.

4. Comparación de la información. Sin perjuicio de lo indicado en los apartados siguientes respecto a los cambios en criterios contables y corrección de errores, en este apartado se incorporará la siguiente información:

a) Razones excepcionales que justifican la modificación de la estructura del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias, y, en caso de confeccionarse, del estado de cambios en el patrimonio neto y del estado de flujos de efectivo del ejercicio anterior.

b) Explicación de las causas que impiden la comparación de las cuentas anuales del ejercicio con las del precedente.

c) Explicación de la adaptación de los importes del ejercicio precedente para facilitar la comparación y, en caso contrario, las razones excepcionales que han hecho impracticable la reexpresión de las cifras comparativas.

5. Elementos recogidos en varias partidas. Identificación de los elementos patrimoniales, con su importe, que estén registrados en dos o más partidas del balance, con indicación de éstas y del importe incluido en cada una de ellas.

6. Cambios en criterios contables. Explicación detallada de los ajustes por cambios en criterios contables realizados en el ejercicio, señalándose las razones por las cuales el cambio permite una información más fiable y relevante.

Si la aplicación retroactiva fuera impracticable, se informará sobre tal hecho, las circunstancias que lo explican y desde cuándo se ha aplicado el cambio en el criterio contable.

No será necesario incluir información comparativa en este apartado.

7. Corrección de errores. Explicación detallada de los ajustes por corrección de errores realizados en el ejercicio, indicándose la naturaleza del error.

Si la aplicación retroactiva fuera impracticable, se informará sobre tal hecho, las circunstancias que lo explican y desde cuándo se ha corregido el error.

No será necesario incluir información comparativa en este apartado.

### **3. Normas de registro y valoración.**

Se indicarán los criterios contables aplicados en relación con las siguientes partidas:

1. Inmovilizado intangible; indicando los criterios utilizados de capitalización o activación, amortización y correcciones valorativas por deterioro.

2. Inmovilizado material; indicando los criterios sobre amortización, correcciones valorativas por deterioro y reversión de las mismas, capitalización de gastos financieros, costes de ampliación, modernización y mejoras, costes de desmantelamiento o retiro, así como los costes de rehabilitación del lugar donde se asiente un activo y los criterios sobre la determinación del coste de los trabajos efectuados por la empresa para su inmovilizado.

Además se precisarán los criterios de contabilización de contratos de arrendamiento financiero y otras operaciones de naturaleza similar.

3. Se señalará el criterio para calificar los terrenos y construcciones como inversiones inmobiliarias, especificando para éstas los criterios señalados en el apartado anterior.

Además se precisarán los criterios de contabilización de contratos de arrendamiento financiero y otras operaciones de naturaleza similar.

4. Permutas; indicando el criterio seguido y la justificación de su aplicación, en particular, las circunstancias que han llevado a calificar una permuta de carácter comercial.

5. Activos financieros y pasivos financieros; se indicará:

a) Criterios empleados para la calificación y valoración de las diferentes categorías de activos financieros y pasivos financieros, así como para el reconocimiento de cambios de valor razonable; en particular, las razones por las que los valores emitidos por la empresa que, de acuerdo con el instrumento jurídico empleado, en principio debieran haberse clasificado como instrumentos de patrimonio, han sido contabilizados como pasivos financieros.

b) Los criterios aplicados para determinar la existencia de evidencia objetiva de deterioro, así como el registro de la corrección de valor y su reversión y la baja definitiva de activos financieros deteriorados. En particular, se destacarán los criterios utilizados para calcular las correcciones valorativas relativas a los deudores comerciales y otras cuentas a

cobrar. Asimismo, se indicarán los criterios contables aplicados a los activos financieros cuyas condiciones hayan sido renegociadas y que, de otro modo, estarían vencidos o deteriorados.

c) Criterios empleados para el registro de la baja de activos financieros y pasivos financieros.

d) Inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas; se informará sobre el criterio seguido en la valoración de estas inversiones, así como el aplicado para registrar las correcciones valorativas por deterioro.

e) Los criterios empleados en la determinación de los ingresos o gastos procedentes de las distintas categorías de activos y pasivos financieros: intereses, primas o descuentos, dividendos, etc.

6. Instrumentos de patrimonio propio en poder de la empresa; indicando los criterios de valoración y registro de empleados.

7. Existencias; indicando los criterios de valoración y, en particular, precisando los seguidos sobre correcciones valorativas por deterioro y capitalización de gastos financieros.

8. Transacciones en moneda extranjera; indicando los criterios de valoración de las transacciones en moneda extranjera y criterios de imputación de las diferencias de cambio.

9. Impuestos sobre beneficios; indicando los criterios utilizados para el registro y valoración de activos y pasivos por impuesto diferido.

10. Ingresos y gastos; indicando los criterios generales aplicados. En particular, en relación con las prestaciones de servicios realizadas por la empresa se indicarán los criterios utilizados para la determinación de los ingresos; en concreto, se señalarán los métodos empleados para determinar el porcentaje de realización en la prestación de servicios y se informará en caso de que su aplicación hubiera sido impracticable.

11. Provisiones y contingencias; indicando el criterio de valoración, así como, en su caso, el tratamiento de las compensaciones a recibir de un tercero en el momento de liquidar la obligación. En particular, en relación con las provisiones deberá realizarse una descripción general del método de estimación y cálculo de cada uno de los riesgos.

12. Subvenciones, donaciones y legados; indicando el criterio empleado para su clasificación y, en su caso, su imputación a resultados.

13. Negocios conjuntos; indicando los criterios seguidos por la empresa para integrar en sus cuentas anuales los saldos correspondientes al negocio conjunto en que participe.

14. Criterios empleados en transacciones entre partes vinculadas.

#### **4. Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias.**

1. Análisis del movimiento durante el ejercicio de cada uno de estos epígrafes del balance y de sus correspondientes amortizaciones acumuladas y correcciones valorativas por deterioro de valor acumuladas; indicando lo siguiente:

- a) Saldo inicial.
- b) Entradas.
- c) Salidas.
- d) Saldo final.

Se especificará la información relativa a inversiones inmobiliarias, incluyéndose además una descripción de las mismas.

Si hubiera algún epígrafe significativo, por su naturaleza o por su importe, se facilitará la pertinente información adicional.

2. Arrendamientos financieros y otras operaciones de naturaleza similar sobre activos no corrientes. En particular, precisando de acuerdo con las condiciones del contrato: coste del bien en origen, duración del contrato, años transcurridos, cuotas satisfechas en años anteriores y en el ejercicio, cuotas pendientes y, en su caso, valor de la opción de compra.

#### **5. Activos financieros.**

1. Se presentará para cada clase de activos financieros no corrientes un análisis del movimiento durante el ejercicio y de las cuentas correctoras de valor originadas por riesgo de crédito.

2. Cuando los activos financieros se hayan valorado por su valor razonable, se indicará:

a) Si el valor razonable se determina, en su totalidad o en parte, tomando como referencia los precios cotizados en mercados activos o se estiman utilizando modelos y técnicas de valoración. En este último caso, se señalarán los principales supuestos en que se basan los citados modelos y técnicas de valoración.

b) Por categoría de activos financieros, el valor razonable y las variaciones en el valor registradas en la cuenta de pérdidas y ganancias.

c) Con respecto a los instrumentos financieros derivados, se informará sobre la naturaleza de los instrumentos y las condiciones importantes que puedan afectar al importe, al calendario y a la certidumbre de los futuros flujos de efectivo.

3. Empresas del grupo, multigrupo y asociadas. Importe de las correcciones valorativas por deterioro registradas en las distintas participaciones, diferenciando las reconocidas en el ejercicio de las acumuladas.

#### **6. Pasivos financieros.**

Se revelará información sobre:

a) El importe de las deudas que venzan en cada uno de los cinco años siguientes al cierre del ejercicio y del resto hasta su último vencimiento. Estas indicaciones figurarán separadamente para cada uno de los epígrafes y partidas relativos a deudas, conforme al modelo de balance.

b) El importe de las deudas con garantía real, con indicación de su forma y naturaleza.

c) En relación con los préstamos pendientes de pago al cierre del ejercicio, se informará de:

Los detalles de cualquier impago del principal o intereses que se haya producido durante el ejercicio.

El valor en libros en la fecha de cierre del ejercicio de aquellos préstamos en los que se hubiese producido un incumplimiento por impago, y

Si el impago ha sido subsanado o se han renegociado las condiciones del préstamo, antes de la fecha de formulación de las cuentas anuales.

#### **7. Fondos propios.**

Se informará sobre:

1. En caso de sociedades anónimas, importe del capital autorizado por la junta de accionistas para que los administradores lo pongan en circulación, indicando el periodo al que se extiende la autorización.

2. Número, valor nominal y precio medio de adquisición de las acciones o participaciones propias en poder de la sociedad o de un tercero que obre por cuenta de ésta, especificando su destino final previsto.

#### **8. Situación fiscal.**

Se informará sobre:

1. El gasto por impuesto sobre beneficios corriente.

2. Cualquier otra información cuya publicación venga exigida por la norma tributaria.

#### **9. Operaciones con partes vinculadas.**

1. A los efectos de la información a incluir en este apartado, se considerarán únicamente las operaciones realizadas con:

a) Entidad dominante.

b) Empresas dependientes.

c) Negocios conjuntos en los que la empresa sea uno de los partícipes.

d) Empresas asociadas.

e) Empresas con control conjunto o influencia significativa sobre la empresa.

f) Miembros de los órganos de administración y personal clave de la dirección de la empresa.

2. La empresa facilitará información suficiente para comprender las operaciones con partes vinculadas que haya efectuado y los efectos de las mismas sobre sus estados financieros, incluyendo separadamente para cada una de las citadas categorías, entre otros, los siguientes aspectos:

a) Identificación de las personas o empresas con las que se han realizado las operaciones vinculadas, expresando la naturaleza de la relación con cada parte implicada.

b) Detalle de la operación y su cuantificación, informando de los criterios o métodos seguidos para determinar su valor.

c) Beneficio o pérdida que la operación haya originado en la empresa y descripción de las funciones y riesgos asumidos por cada parte vinculada respecto de la operación.

d) Importe de los saldos pendientes, tanto activos como pasivos, sus plazos y condiciones, naturaleza de la contraprestación establecida para su liquidación, agrupando los activos y pasivos en los epígrafes que aparecen en el balance de la empresa y garantías otorgadas o recibidas.

e) Correcciones valorativas por deudas de dudoso cobro o incobrables relacionadas con los saldos pendientes anteriores.

3. La información anterior podrá presentarse de forma agregada cuando se refiera a partidas de naturaleza similar. En todo caso, se facilitará información de carácter individualizado sobre las operaciones vinculadas que fueran significativas por su cuantía o relevantes para una adecuada comprensión de las cuentas anuales, así como de los compromisos financieros con empresas vinculadas.

4. No será necesario informar en el caso de operaciones que, perteneciendo al tráfico ordinario de la empresa, se efectúen en condiciones normales de mercado, sean de escasa importancia cuantitativa y carezcan de relevancia para expresar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

5. Deberá informarse sobre el importe de los anticipos y créditos concedidos al personal de alta dirección y a los miembros del órgano de administración, con indicación del tipo de interés, sus características esenciales y los importes eventualmente devueltos o a los que se haya renunciado, así como las obligaciones asumidas por cuenta de ellos a título de garantía. Estos requerimientos serán aplicables igualmente cuando los miembros del órgano de administración sean personas jurídicas, en cuyo caso además de informar de los anticipos y créditos concedidos a la persona jurídica administradora, esta última deberá informar en sus cuentas anuales de la concreta participación que corresponde a la persona física que la represente. Estas informaciones se podrán dar de forma global por cada categoría, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de administración.

#### **10. Otra información.**

Se incluirá información sobre:

1. El número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio.

2. La naturaleza y el propósito de negocio de los acuerdos de la empresa que no figuren en balance y sobre los que no se haya incorporado información en otra nota de la memoria, siempre que esta información sea significativa y de ayuda para la determinación de la posición financiera de la empresa.

3. El importe y la naturaleza de determinadas partidas de ingresos o de gastos cuya cuantía o incidencia sean excepcionales. En particular, se informará de las subvenciones, donaciones o legados recibidos, indicando para las primeras el Ente público que las concede, precisando si la otorgante de las mismas es la Administración local, autonómica, estatal o internacional.

4. El importe global de los compromisos financieros, garantías o contingencias que no figuren en el balance, con indicación de la naturaleza y la forma de las garantías reales proporcionadas; los compromisos existentes en materia de pensiones deberán consignarse por separado.



5. La naturaleza y consecuencias financieras de las circunstancias de importancia relativa significativa que se produzcan tras la fecha de cierre de balance y que no se reflejen en la cuenta de pérdidas y ganancias o en el balance, y el efecto financiero de tales circunstancias.

6. Cualquier otra información que a juicio de los responsables de elaborar las cuentas anuales fuese preciso proporcionar para que éstas, en su conjunto, puedan mostrar la imagen fiel del patrimonio, de los resultados y de la situación financiera de la empresa, así como cualquier otra información que la empresa considere oportuno suministrar de forma voluntaria.

**CUARTA PARTE**

**CUADRO DE CUENTAS**

**GRUPO 1**

**Financiación básica**

<b>10. CAPITAL</b>	
100.	Capital social.
101.	Fondo social.
102.	Capital.
103.	Socios por desembolsos no exigidos.
1030.	Socios por desembolsos no exigidos, capital social.
1034.	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción.
104.	Socios por aportaciones no dinerarias pendientes.
1040.	Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital social.
1044.	Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital pendiente de inscripción.
108.	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales.
109.	Acciones o participaciones propias para reducción de capital.
<b>11. RESERVAS</b>	
110.	Prima de emisión o asunción.
112.	Reserva legal.
113.	Reservas voluntarias.
114.	Reservas especiales.
1140.	Reservas para acciones o participaciones de la sociedad dominante.
1141.	Reservas estatutarias.
1142.	Reserva por capital amortizado.
1144.	Reservas por acciones propias aceptadas en garantía.
118.	Aportaciones de socios o propietarios.
119.	Diferencias por ajuste del capital a euros.
<b>12. RESULTADOS PENDIENTES DE APLICACIÓN</b>	
120.	Remanente.
121.	Resultados negativos de ejercicios anteriores.
129.	Resultado del ejercicio.
<b>13. SUBVENCIONES, DONACIONES, LEGADOS Y OTROS AJUSTES EN PATRIMONIO NETO</b>	
130.	Subvenciones oficiales de capital.
131.	Donaciones y legados de capital.
132.	Otras subvenciones, donaciones y legados.
137.	Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios.
1370.	Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios.
1371.	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios.
<b>14. PROVISIONES</b>	
141.	Provisión para impuestos.
142.	Provisión para otras responsabilidades.
143.	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado.
145.	Provisión para actuaciones medioambientales.
<b>15. DEUDAS A LARGO PLAZO CON CARACTERÍSTICAS ESPECIALES</b>	
150.	Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros.
153.	Desembolsos no exigidos por acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros.
1533.	Desembolsos no exigidos, empresas del grupo.
1534.	Desembolsos no exigidos, empresas asociadas.
1535.	Desembolsos no exigidos, otras partes vinculadas.
1536.	Otros desembolsos no exigidos.

**BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO**  
**LEGISLACIÓN CONSOLIDADA**

154.	Aportaciones no dinerarias pendientes por acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros.
1543.	Aportaciones no dinerarias pendientes, empresas del grupo.
1544.	Aportaciones no dinerarias pendientes, empresas asociadas.
1545.	Aportaciones no dinerarias pendientes, otras partes vinculadas.
1546.	Otras aportaciones no dinerarias pendientes.
16.	<b>DEUDAS A LARGO PLAZO CON PARTES VINCULADAS</b>
160.	Deudas a largo plazo con entidades de crédito vinculadas.
1603.	Deudas a largo plazo con entidades de crédito, empresas del grupo.
1604.	Deudas a largo plazo con entidades de crédito, empresas asociadas.
1605.	Deudas a largo plazo con otras entidades de crédito vinculadas.
161.	Proveedores de inmovilizado a largo plazo, partes vinculadas.
1613.	Proveedores de inmovilizado a largo plazo, empresas del grupo.
1614.	Proveedores de inmovilizado a largo plazo, empresas asociadas.
1615.	Proveedores de inmovilizado a largo plazo, otras partes vinculadas.
162.	Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo, partes vinculadas.
1623.	Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo, empresas de grupo.
1624.	Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo, empresas asociadas.
1625.	Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo, otras partes vinculadas.
163.	Otras deudas a largo plazo con partes vinculadas.
1633.	Otras deudas a largo plazo, empresas del grupo.
1634.	Otras deudas a largo plazo, empresas asociadas.
1635.	Otras deudas a largo plazo, con otras partes vinculadas.
17.	<b>DEUDAS A LARGO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS, EMPRÉSTITOS Y OTROS CONCEPTOS</b>
170.	Deudas a largo plazo con entidades de crédito.
171.	Deudas a largo plazo.
172.	Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados.
173.	Proveedores de inmovilizado a largo plazo.
174.	Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo.
175.	Efectos a pagar a largo plazo.
176.	Pasivos por derivados financieros a largo plazo.
177.	Obligaciones y bonos.
179.	Deudas representadas en otros valores negociables.
18.	<b>PASIVOS POR FIANZAS, GARANTÍAS Y OTROS CONCEPTOS A LARGO PLAZO</b>
180.	Fianzas recibidas a largo plazo.
181.	Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo.
185.	Depósitos recibidos a largo plazo.
19.	<b>SITUACIONES TRANSITORIAS DE FINANCIACIÓN</b>
190.	Acciones o participaciones emitidas.
192.	Suscriptores de acciones.
194.	Capital emitido pendiente de inscripción.
195.	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros.
197.	Suscriptores de acciones consideradas como pasivos financieros.
199.	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros pendientes de inscripción.

**GRUPO 2**

**Activo no corriente**

20.	<b>INMOVILIZACIONES INTANGIBLES</b>
200.	Investigación.
201.	Desarrollo.
202.	Concesiones administrativas.
203.	Propiedad industrial.
205.	Derechos de traspaso.
206.	Aplicaciones informáticas.
209.	Anticipos para inmovilizaciones intangibles.
21.	<b>INMOVILIZACIONES MATERIALES</b>
210.	Terrenos y bienes naturales.
211.	Construcciones.
212.	Instalaciones técnicas.
213.	Maquinaria.
214.	Ustillaje.
215.	Otras instalaciones.
216.	Mobiliario.
217.	Equipos para procesos de información.
218.	Elementos de transporte.

**BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO**  
**LEGISLACIÓN CONSOLIDADA**

	219. Otro inmovilizado material.
<b>22.</b>	<b>INVERSIONES INMOBILIARIAS</b>
	220. Inversiones en terrenos y bienes naturales.
	221. Inversiones en construcciones.
<b>23.</b>	<b>INMOVILIZACIONES MATERIALES EN CURSO</b>
	230. Adaptación de terrenos y bienes naturales.
	231. Construcciones en curso.
	232. Propiedad industrial.
	233. Propiedad industrial.
	237. Propiedad industrial.
	239. Propiedad industrial.
<b>24.</b>	<b>INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO EN PARTES VINCULADAS</b>
	240. Participaciones a largo plazo en partes vinculadas
	2403. Participaciones a largo plazo en empresas del grupo.
	2404. Participaciones a largo plazo en empresas asociadas.
	2405. Participaciones a largo plazo en otras partes vinculadas.
	241. Valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas.
	2413. Valores representativos de deuda a largo plazo de empresas del grupo.
	2414. Valores representativos de deuda a largo plazo de empresas asociadas.
	2415. Valores representativos de deuda a largo plazo de otras partes vinculadas.
	242. Créditos a largo plazo a partes vinculadas.
	2423. Créditos a largo plazo a empresas del grupo.
	2424. Créditos a largo plazo a empresas asociadas.
	2425. Créditos a largo plazo a otras partes vinculadas.
	249. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en partes vinculadas.
	2493. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en empresas del grupo.
	2494. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en empresas asociadas.
	2495. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en otras partes vinculadas.
<b>25.</b>	<b>OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO</b>
	250. Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio.
	251. Valores representativos de deuda a largo plazo.
	252. Créditos a largo plazo.
	253. Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado.
	254. Créditos a largo plazo al personal.
	255. Activos por derivados financieros a largo plazo.
	258. Imposiciones a largo plazo.
	259. Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo.
<b>26.</b>	<b>FIANZAS Y DEPÓSITOS CONSTITUIDOS A LARGO PLAZO</b>
	260. Fianzas constituidas a largo plazo.
	265. Depósitos constituidos a largo plazo.
<b>28.</b>	<b>AMORTIZACIÓN ACUMULADA DEL INMOVILIZADO</b>
	280. Amortización acumulada del inmovilizado intangible.
	2800. Amortización acumulada de investigación.
	2801. Amortización acumulada de desarrollo.
	2802. Amortización acumulada de concesiones administrativas.
	2803. Amortización acumulada de propiedad industrial.
	2805. Amortización acumulada de derechos de traspaso.
	2806. Amortización acumulada de aplicaciones informáticas.
	281. Amortización acumulada del inmovilizado material.
	2811. Amortización acumulada de construcciones.
	2812. Amortización acumulada de instalaciones técnicas.
	2813. Amortización acumulada de maquinaria.
	2814. Amortización acumulada de utillaje.
	2815. Amortización acumulada de otras instalaciones.
	2816. Amortización acumulada de mobiliario.
	2817. Amortización acumulada de equipos para procesos de información.
	2818. Amortización acumulada de elementos de transporte.
	2819. Amortización acumulada de otro inmovilizado material.
	282. Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias.
<b>29.</b>	<b>DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS NO CORRIENTES</b>
	290. Deterioro de valor del inmovilizado intangible.
	2900. Deterioro de valor de investigación.
	2901. Deterioro de valor de desarrollo.
	2902. Deterioro de valor de concesiones administrativas.
	2903. Deterioro de valor de propiedad industrial.
	2905. Deterioro de valor de derechos de traspaso.
	2906. Deterioro de valor de aplicaciones informáticas.
	291. Deterioro de valor del inmovilizado material.
	2910. Deterioro de valor de terrenos y bienes naturales.

**BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO**  
**LEGISLACIÓN CONSOLIDADA**

	2911.	Deterioro de valor de construcciones.
	2912.	Deterioro de valor de instalaciones técnicas.
	2913.	Deterioro de valor de maquinaria.
	2914.	Deterioro de valor de utillaje.
	2915.	Deterioro de valor de otras instalaciones.
	2916.	Deterioro de valor de mobiliario.
	2917.	Deterioro de valor de equipos para procesos de información.
	2918.	Deterioro de valor de elementos de transporte.
	2919.	Deterioro de valor de otro inmovilizado material.
	292.	Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias.
	2920.	Deterioro de valor de los terrenos y bienes naturales.
	2921.	Deterioro de valor de construcciones.
	293.	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.
	2933.	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en empresas del grupo.
	2934.	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en empresas asociadas.
	2935.	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en otras partes vinculadas.
	294.	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas.
	2943.	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de empresas del grupo.
	2944.	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de empresas asociadas.
	2945.	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de otras partes vinculadas.
	295.	Deterioro de valor de créditos a largo plazo a partes vinculadas.
	2953.	Deterioro de valor de créditos a largo plazo a empresas del grupo.
	2954.	Deterioro de valor de créditos a largo plazo a empresas asociadas.
	2955.	Deterioro de valor de créditos a largo plazo a otras partes vinculadas.
	296.	Deterioro de valor de participaciones en el patrimonio neto a largo plazo.
	297.	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo.
	298.	Deterioro de valor de créditos a largo plazo.

**GRUPO 3**

**Existencias**

30.	COMERCIALES
	300. Mercaderías A.
	301. Mercaderías B.
31.	MATERIAS PRIMAS
	310. Materias primas A.
	311. Materias primas B.
32.	OTROS APROVISIONAMIENTOS
	320. Elementos y conjuntos incorporables.
	321. Combustibles.
	322. Repuestos.
	325. Materiales diversos.
	326. Embalajes.
	327. Envases.
	328. Material de oficina.
33.	PRODUCTOS EN CURSO
	330. Productos en curso A.
	331. Productos en curso B.
34.	PRODUCTOS SEMITERMINADOS
	340. Productos semiterminados A.
	341. Productos semiterminados B.
35.	PRODUCTOS TERMINADOS
	350. Productos terminados A.
	351. Productos terminados B.
36.	SUBPRODUCTOS, RESIDUOS Y MATERIALES RECUPERADOS
	360. Subproductos A.
	361. Subproductos B.
	365. Residuos A.
	366. Residuos B.
	368. Materiales recuperados A.
	369. Materiales recuperados B.
39.	DETERIORO DE VALOR DE LAS EXISTENCIAS
	390. Deterioro de valor de las mercaderías.
	391. Deterioro de valor de las materias primas.
	392. Deterioro de valor de otros aprovisionamientos.
	393. Deterioro de valor de los productos en curso.

394.	Deterioro de valor de los productos semiterminados.
395.	Deterioro de valor de los productos terminados.
396.	Deterioro de valor de los subproductos, residuos y materiales recuperados.

**GRUPO 4**

**Acreeedores y deudores por operaciones comerciales**

40.	PROVEEDORES
400.	Proveedores.
4000.	Proveedores (euros).
4004.	Proveedores (moneda extranjera).
4009.	Proveedores, facturas pendientes de recibir o de formalizar.
401.	Proveedores, efectos comerciales a pagar.
403.	Proveedores, empresas del grupo.
4030.	Proveedores, empresas del grupo (euros).
4031.	Efectos comerciales a pagar, empresas del grupo.
4034.	Proveedores, empresas del grupo (moneda extranjera).
4036.	Envases y embalajes a devolver a proveedores, empresas del grupo.
4039.	Proveedores, empresas del grupo, facturas pendientes de recibir o de formalizar.
404.	Proveedores, empresas asociadas.
405.	Proveedores, otras partes vinculadas.
406.	Envases y embalajes a devolver a proveedores.
407.	Anticipos a proveedores.
41.	ACREEDORES VARIOS
410.	Acreeedores por prestaciones de servicios.
4100.	Acreeedores por prestaciones de servicios (euros).
4104.	Acreeedores por prestaciones de servicios, (moneda extranjera).
4109.	Acreeedores por prestaciones de servicios, facturas pendientes de recibir o de formalizar.
411.	Acreeedores, efectos comerciales a pagar.
419.	Acreeedores por operaciones en común.
43.	CLIENTES
430.	Clientes.
4300.	Clientes (euros).
4304.	Clientes (moneda extranjera).
4309.	Clientes, facturas pendientes de formalizar.
431.	Clientes, efectos comerciales a cobrar.
4310.	Efectos comerciales en cartera.
4311.	Efectos comerciales descontados.
4312.	Efectos comerciales en gestión de cobro.
4315.	Efectos comerciales impagados.
432.	Clientes, operaciones de «factoring».
433.	Clientes, empresas del grupo.
4330.	Clientes empresas del grupo (euros).
4331.	Efectos comerciales a cobrar, empresas del grupo.
4332.	Clientes empresas del grupo, operaciones de «factoring».
4334.	Clientes empresas del grupo (moneda extranjera).
4336.	Clientes empresas del grupo de dudoso cobro .
4337.	Envases y embalajes a devolver a clientes, empresas del grupo.
4339.	Clientes empresas del grupo, facturas pendientes de formalizar.
434.	Clientes, empresas asociadas.
435.	Clientes, otras partes vinculadas.
436.	Clientes de dudoso cobro.
437.	Envases y embalajes a devolver por clientes.
438.	Anticipos de clientes.
44.	DEUDORES VARIOS
440.	Deudores.
4400.	Deudores (euros).
4404.	Deudores (moneda extranjera).
4409.	Deudores, facturas pendientes de formalizar.
441.	Deudores, efectos comerciales a cobrar.
4410.	Deudores, efectos comerciales en cartera.
4411.	Deudores, efectos comerciales descontados.
4412.	Deudores, efectos comerciales en gestión de cobro.
4415.	Deudores, efectos comerciales impagados.
446.	Deudores de dudoso cobro.
449.	Deudores por operaciones en común.

**BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO**  
**LEGISLACIÓN CONSOLIDADA**

46.	PERSONAL
	460. Anticipos de remuneraciones.
	465. Remuneraciones pendientes de pago.
47.	ADMINISTRACIONES PÚBLICAS
	470. Hacienda Pública, deudora por diversos conceptos.
	4700. Hacienda Pública, deudora por IVA.
	4708. Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas.
	4709. Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos.
	471. Organismos de la Seguridad Social, deudores.
	472. Hacienda Pública, IVA soportado.
	473. Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta.
	474. Activos por impuesto diferido.
	4740. Activos por diferencias temporarias deducibles.
	4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar.
	4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio.
	475. Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales.
	4750. Hacienda Pública, acreedora por IVA.
	4751. Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas.
	4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades.
	4758. Hacienda Pública, acreedora por subvenciones a reintegrar.
	476. Organismos de la Seguridad Social, acreedores.
	477. Hacienda Pública, IVA repercutido.
	479. Pasivos por diferencias temporarias imposables.
48.	AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN
	480. Gastos anticipados.
	485. Ingresos anticipados.
49.	DETERIORO DE VALOR DE CRÉDITOS COMERCIALES Y PROVISIONES A CORTO PLAZO
	490. Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales.
	493. Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales con partes vinculadas.
	4933. Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales con empresas del grupo.
	4934. Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales con empresas asociadas.
	4935. Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales con otras partes vinculadas.
	499. Provisiones por operaciones comerciales.
	4994. Provisión por contratos onerosos.
	4999. Provisión para otras operaciones comerciales.

**GRUPO 5**

**Cuentas financieras**

50.	EMPRÉSTITOS, DEUDAS CON CARÁCTERÍSTICAS ESPECIALES Y OTRAS EMISIONES ANÁLOGAS A CORTO PLAZO
	500. Obligaciones y bonos a corto plazo.
	502. Acciones o participaciones a corto plazo consideradas como pasivos financieros.
	505. Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo.
	506. Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas.
	507. Dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros.
	509. Valores negociables amortizados.
	5090. Obligaciones y bonos amortizados.
	5095. Otros valores negociables amortizados.
51.	DEUDAS A CORTO PLAZO CON PARTES VINCULADAS
	510. Deudas a corto plazo con entidades de crédito vinculadas.
	5103. Deudas a corto plazo con entidades de crédito, empresas del grupo.
	5104. Deudas a corto plazo con entidades de crédito, empresas asociadas.
	5105. Deudas a corto plazo con otras entidades de crédito vinculadas.
	511. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, partes vinculadas.
	5113. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, empresas del grupo.
	5114. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, empresas asociadas.
	5115. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, otras partes vinculadas.
	512. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, partes vinculadas.
	5123. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, empresas del grupo.
	5124. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, empresas asociadas.
	5125. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, otras partes vinculadas.
	513. Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas.
	5133. Otras deudas a corto plazo con empresas del grupo.
	5134. Otras deudas a corto plazo con empresas asociadas.
	5135. Otras deudas a corto plazo con otras partes vinculadas.

**BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO**  
**LEGISLACIÓN CONSOLIDADA**

---

514.	Intereses a corto plazo de deudas con partes vinculadas.
5143.	Intereses a corto plazo de deudas, empresas del grupo.
5144.	Intereses a corto plazo de deudas, empresas asociadas.
5145.	Intereses a corto plazo de deudas, otras partes vinculadas.
52.	<b>DEUDAS ACORTO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS Y OTROS CONCEPTOS</b>
520.	Deudas a corto plazo con entidades de crédito.
5200.	Préstamos a corto plazo de entidades de crédito.
5201.	Deudas a corto plazo por crédito dispuesto.
5208.	Deudas por efectos descontados.
5209.	Deudas por operaciones de «factoring».
521.	Deudas a corto plazo.
522.	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados.
523.	Proveedores de inmovilizado a corto plazo.
524.	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo.
525.	Efectos a pagar a corto plazo.
526.	Dividendo activo a pagar.
527.	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito.
528.	Intereses a corto plazo de deudas.
529.	Provisiones a corto plazo.
5291.	Provisión a corto plazo para impuestos.
5292.	Provisión a corto plazo para otras responsabilidades.
5293.	Provisión a corto plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado.
5295.	Provisión a corto plazo para actuaciones medioambientales.
53.	<b>INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO EN PARTES VINCULADAS</b>
530.	Participaciones a corto plazo en partes vinculadas.
5303.	Participaciones a corto plazo, en empresas del grupo.
5304.	Participaciones a corto plazo, en empresas asociadas.
5305.	Participaciones a corto plazo, en otras partes vinculadas.
531.	Valores representativos de deuda a corto plazo de partes vinculadas.
5313.	Valores representativos de deuda a corto plazo de empresas del grupo.
5314.	Valores representativos de deuda a corto plazo de empresas asociadas.
5315.	Valores representativos de deuda a corto plazo de otras partes vinculadas.
532.	Créditos a corto plazo a partes vinculadas.
5323.	Créditos a corto plazo a empresas del grupo.
5324.	Créditos a corto plazo a empresas asociadas.
5325.	Créditos a corto plazo a otras partes vinculadas.
533.	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de partes vinculadas.
5333.	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda en empresas del grupo.
5334.	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda en empresas asociadas.
5335.	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda en otras partes vinculadas.
534.	Intereses a corto plazo de créditos a partes vinculadas.
5343.	Intereses a corto plazo de créditos a empresas del grupo.
5344.	Intereses a corto plazo de créditos a empresas asociadas.
5345.	Intereses a corto plazo de créditos a otras partes vinculadas.
535.	Dividendo a cobrar de inversiones financieras en partes vinculadas.
5353.	Dividendo a cobrar de empresas del grupo.
5354.	Dividendo a cobrar de empresas asociadas.
5355.	Dividendo a cobrar de otras partes vinculadas.
539.	Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en partes vinculadas.
5393.	Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en empresas del grupo.
5394.	Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en empresas asociadas.
5395.	Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en otras partes vinculadas.
54.	<b>OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO</b>
540.	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio.
541.	Valores representativos de deuda a corto plazo.
542.	Créditos a corto plazo.
543.	Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado.
544.	Créditos a corto plazo al personal.
545.	Dividendo a cobrar.
546.	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda.
547.	Intereses a corto plazo de créditos.
548.	Imposiciones a corto plazo.
549.	Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a corto plazo.
55.	<b>OTRAS CUENTAS NO BANCARIAS</b>
550.	Titular de la explotación.
551.	Cuenta corriente con socios y administradores.
552.	Cuenta corriente con otras personas y entidades vinculadas.
5523.	Cuenta corriente con empresas del grupo.
5524.	Cuenta corriente con empresas asociadas.
5525.	Cuenta corriente con otras partes vinculadas.

**BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO**  
**LEGISLACIÓN CONSOLIDADA**

554.	Cuenta corriente con uniones temporales de empresas y comunidades de bienes.
555.	Partidas pendientes de aplicación.
556.	Desembolsos exigidos sobre participaciones en el patrimonio neto.
5563.	Desembolsos exigidos sobre participaciones, empresas del grupo.
5564.	Desembolsos exigidos sobre participaciones, empresas asociadas.
5565.	Desembolsos exigidos sobre participaciones, otras partes vinculadas.
5566.	Desembolsos exigidos sobre participaciones de otras empresas.
557.	Dividendo activo a cuenta.
558.	Socios por desembolsos exigidos.
5580.	Socios por desembolsos exigidos sobre acciones o participaciones ordinarias.
5585.	Socios por desembolsos exigidos sobre acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros.
559.	Derivados financieros a corto plazo.
5590.	Activos por derivados financieros a corto plazo.
5595.	Pasivos por derivados financieros a corto plazo.
56.	<b>FIANZAS Y DEPÓSITOS RECIBIDOS Y CONSTITUIDOS A CORTO PLAZO Y AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN</b>
560.	Fianzas recibidas a corto plazo.
561.	Depósitos recibidos a corto plazo.
565.	Fianzas constituidas a corto plazo.
566.	Depósitos constituidos a corto plazo.
567.	Intereses pagados por anticipado.
568.	Intereses cobrados por anticipado.
57.	<b>TESORERÍA</b>
570.	Caja, euros.
571.	Caja, moneda extranjera.
572.	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros.
573.	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, moneda extranjera.
574.	Bancos e instituciones de crédito, cuentas de ahorro, euros.
575.	Bancos e instituciones de crédito, cuentas de ahorro, moneda extranjera.
576.	Inversiones a corto plazo de gran liquidez.
59.	<b>DETERIORO DEL VALOR DE INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO</b>
593.	Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en partes vinculadas.
5933.	Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en empresas del grupo.
5934.	Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en empresas asociadas.
5935.	Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en otras partes vinculadas.
594.	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de partes vinculadas.
5943.	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de empresas del grupo.
5944.	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de empresas asociadas.
5945.	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de otras partes vinculadas.
595.	Deterioro de valor de créditos a corto plazo a partes vinculadas.
5953.	Deterioro de valor de créditos a corto plazo a empresas del grupo.
5954.	Deterioro de valor de créditos a corto plazo a empresas asociadas.
5955.	Deterioro de valor de créditos a corto plazo a otras partes vinculadas.
596.	Deterioro de valor de participaciones a corto plazo.
597.	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo.
598.	Deterioro de valor de créditos a corto plazo.

**GRUPO 6**

**Compras y gastos**

60.	<b>COMPRAS</b>
600.	Compras de mercaderías.
601.	Compras de materias primas.
602.	Compras de otros aprovisionamientos.
606.	Proveedores, otras partes vinculadas.
6060.	Descuentos sobre compras por pronto pago de mercaderías.
6061.	Descuentos sobre compras por pronto pago de materias primas.
6062.	Descuentos sobre compras por pronto pago de otros aprovisionamientos.
607.	Trabajos realizados por otras empresas.
608.	Devoluciones de compras y operaciones similares.
6080.	Devoluciones de compras de mercaderías.
6081.	Devoluciones de compras de materias primas.
6082.	Devoluciones de compras de otros aprovisionamientos.
609.	«Rappels» por compras.



**BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO**  
**LEGISLACIÓN CONSOLIDADA**

	6090.	«Rappels» por compras de mercaderías.
	6091.	«Rappels» por compras de materias primas.
	6092.	«Rappels» por compras de otros aprovisionamientos.
61.	<b>VARIACIÓN DE EXISTENCIAS</b>	
	610.	Variación de existencias de mercaderías.
	611.	Variación de existencias de materias primas.
	612.	Variación de existencias de otros aprovisionamientos.
62.	<b>SERVICIOS EXTERIORES</b>	
	620.	Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio.
	621.	Arrendamientos y cánones.
	622.	Reparaciones y conservación.
	623.	Servicios de profesionales independientes.
	624.	Transportes.
	625.	Primas de seguros.
	626.	Servicios bancarios y similares.
	627.	Publicidad, propaganda y relaciones públicas.
	628.	Suministros.
	629.	Otros servicios.
63.	<b>TRIBUTOS</b>	
	630.	Impuesto sobre beneficios.
	6300.	Impuesto corriente.
	6301.	Impuesto diferido.
	631.	Otros tributos.
	633.	Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.
	634.	Ajustes negativos en la imposición indirecta.
	6341.	Ajustes negativos en IVA de activo corriente.
	6342.	Ajustes negativos en IVA de inversiones.
	636.	Devolución de impuestos.
	638.	Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios.
	639.	Ajustes positivos en la imposición indirecta.
	6391.	Ajustes positivos en IVA de activo corriente.
	6392.	Ajustes positivos en IVA de inversiones.
64.	<b>GASTOS DE PERSONAL</b>	
	640.	Sueldos y salarios.
	641.	Indemnizaciones.
	642.	Seguridad Social a cargo de la empresa.
	649.	Otros gastos sociales.
65.	<b>OTROS GASTOS DE GESTIÓN</b>	
	650.	Pérdidas de créditos comerciales incobrables.
	651.	Resultados de operaciones en común.
	6510.	Beneficio transferido (gestor).
	6511.	Pérdida soportada (partícipe o asociado no gestor).
	659.	Otras pérdidas en gestión corriente.
66.	<b>GASTOS FINANCIEROS</b>	
	660.	Gastos financieros por actualización de provisiones.
	661.	Intereses de obligaciones y bonos.
	6610.	Intereses de obligaciones y bonos a largo plazo, empresas del grupo.
	6611.	Intereses de obligaciones y bonos a largo plazo, empresas asociadas.
	6612.	Intereses de obligaciones y bonos a largo plazo, otras partes vinculadas.
	6613.	Intereses de obligaciones y bonos a largo plazo, otras empresas.
	6615.	Intereses de obligaciones y bonos a corto plazo, empresas del grupo.
	6616.	Intereses de obligaciones y bonos a corto plazo, empresas asociadas.
	6617.	Intereses de obligaciones y bonos a corto plazo, otras partes vinculadas.
	6618.	Intereses de obligaciones y bonos a corto plazo, otras empresas.
	662.	Intereses de deudas.
	6620.	Intereses de deudas, empresas del grupo.
	6621.	Intereses de deudas, empresas asociadas.
	6622.	Intereses de deudas, otras partes vinculadas.
	6623.	Intereses de deudas con entidades de crédito.
	6624.	Intereses de deudas, otras empresas.
	663.	Pérdidas por valoración de activos y pasivos financieros por su valor razonable.
	664.	Gastor por dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros.
	6640.	Dividendos de pasivos, empresas del grupo.
	6641.	Dividendos de pasivos, empresas asociadas.
	6642.	Dividendos de pasivos, otras partes vinculadas.
	6643.	Dividendos de pasivos, otras empresas.
	665.	Intereses por descuento de efectos y operaciones de «factoring».
	6650.	Intereses por descuento de efectos en entidades de crédito del grupo.
	6651.	Intereses por descuento de efectos en entidades de crédito asociadas.
	6652.	Intereses por descuento de efectos en otras entidades de crédito vinculadas.

**BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO**  
**LEGISLACIÓN CONSOLIDADA**

	6653.	Intereses por descuento de efectos en otras entidades de crédito.
	6654.	Intereses por operaciones de «factoring» con entidades de crédito del grupo.
	6655.	Intereses por operaciones de «factoring» con entidades de crédito asociadas.
	6656.	Intereses por operaciones de «factoring» con otras entidades de crédito vinculadas.
	6657.	Intereses por operaciones de «factoring» con otras entidades de crédito.
666.		Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda.
	6660.	Pérdidas en valores representativos de deuda a largo plazo, empresas del grupo.
	6661.	Pérdidas en valores representativos de deuda a largo plazo, empresas asociadas.
	6662.	Pérdidas en valores representativos de deuda a largo plazo, otras partes vinculadas.
	6663.	Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo, otras empresas.
	6665.	Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo, empresas del grupo.
	6666.	Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo, empresas asociadas.
	6667.	Pérdidas en valores representativos de deuda a corto plazo, otras partes vinculadas.
	6668.	Pérdidas en valores representativos de deuda a corto plazo, otras empresas.
667.		Pérdidas de créditos no comerciales.
	6670.	Pérdidas de créditos a largo plazo, empresas del grupo.
	6671.	Pérdidas de créditos a largo plazo, empresas asociadas.
	6672.	Pérdidas de créditos a largo plazo, otras partes vinculadas.
	6673.	Pérdidas de créditos a largo plazo, otras empresas.
	6675.	Pérdidas de créditos a corto plazo, empresas del grupo.
	6676.	Pérdidas de créditos a corto plazo, empresas asociadas.
	6677.	Pérdidas de créditos a corto plazo, otras partes vinculadas.
	6678.	Pérdidas de créditos a corto plazo, otras empresas.
668.		Diferencias negativas de cambio.
669.		Otros gastos financieros.
67.		<b>PÉRDIDAS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES Y GASTOS EXCEPCIONALES</b>
	670.	Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible.
	671.	Pérdidas procedentes del inmovilizado material.
	672.	Pérdidas procedentes de las inversiones inmobiliarias.
	673.	Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.
	6733.	Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo, empresas del grupo.
	6734.	Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo, empresas asociadas.
	6735.	Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo, otras partes vinculadas.
	675.	Pérdidas por operaciones con obligaciones propias.
	678.	Gastos excepcionales.
68.		<b>DOTACIONES PARA AMORTIZACIONES</b>
	680.	Amortización del inmovilizado intangible.
	681.	Amortización del inmovilizado material.
	682.	Amortización de las inversiones inmobiliarias.
69.		<b>PÉRDIDAS POR DETERIORO Y OTRAS DOTACIONES</b>
	690.	Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible.
	691.	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material.
	692.	Pérdidas por deterioro de las inversiones inmobiliarias.
	693.	Pérdidas por deterioro de existencias.
	6930.	Pérdidas por deterioro de productos terminados y en curso de fabricación.
	6931.	Pérdidas por deterioro de mercaderías.
	6932.	Pérdidas por deterioro de materias primas.
	6933.	Pérdidas por deterioro de otros aprovisionamientos.
	694.	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales.
	695.	Dotación a la provisión por operaciones comerciales.
	6954.	Dotación a la provisión por contratos onerosos.
	6959.	Dotación a la provisión para otras operaciones comerciales.
696.		Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo.
	6960.	Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, empresas del grupo.
	6961.	Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, empresas asociadas.
	6962.	Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, otras partes vinculadas.
	6963.	Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, otras empresas.
	6965.	Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a largo plazo, empresas del grupo.
	6966.	Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a largo plazo, empresas asociadas.
	6967.	Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a largo plazo, otras partes vinculadas.
	6968.	Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a largo plazo, de otras empresas.
697.		Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo.
	6970.	Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo, empresas del grupo.
	6971.	Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo, empresas asociadas.
	6972.	Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo, otras partes vinculadas.

	6973. Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo, otras empresas.
698.	Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo.
	6980. Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a corto plazo, empresas del grupo.
	6981. Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a corto plazo, empresas asociadas.
	6985. Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, empresas del grupo.
	6986. Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, empresas asociadas.
	6987. Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, otras partes vinculadas.
	6988. Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, de otras empresas.
699.	Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo.
	6990. Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo, empresas del grupo.
	6991. Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo, empresas asociadas.
	6992. Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo, otras partes vinculadas.
	6993. Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo, otras empresas.

## GRUPO 7

### Ventas e ingresos

70.	VENTAS DE MERCADERÍAS, DE PRODUCCIÓN PROPIA, DE SERVICIOS, ETC.	
	700.	Ventas de mercaderías.
	701.	Ventas de productos terminados.
	702.	Ventas de productos semiterminados.
	703.	Ventas de subproductos y residuos.
	704.	Ventas de envases y embalajes.
	705.	Prestaciones de servicios.
	706.	Descuentos sobre ventas por pronto pago.
		7060. Descuentos sobre ventas por pronto pago de mercaderías.
		7061. Descuentos sobre ventas por pronto pago de productos terminados.
		7062. Descuentos sobre ventas por pronto pago de productos semiterminados.
		7063. Descuentos sobre ventas por pronto pago de subproductos y residuos.
	708.	Devoluciones de ventas y operaciones similares.
		7080. Devoluciones de ventas de mercaderías.
		7081. Devoluciones de ventas de productos terminados.
		7082. Devoluciones de ventas de productos semiterminados.
		7083. Devoluciones de ventas de subproductos y residuos.
		7084. Devoluciones de ventas de envases y embalajes.
	709.	«Rappels» sobre ventas.
		7090. «Rappels» sobre ventas de mercaderías.
		7091. «Rappels» sobre ventas de productos terminados.
		7092. «Rappels» sobre ventas de productos semiterminados.
		7093. «Rappels» sobre ventas de subproductos y residuos.
		7094. «Rappels» sobre ventas de envases y embalajes.
71.	VARIACIÓN DE EXISTENCIAS	
	710.	Variación de existencias de productos en curso.
	711.	Variación de existencias de productos semiterminados.
	712.	Variación de existencias de productos terminados.
	713.	Variación de existencias de subproductos, residuos y materiales recuperados.
73.	TRABAJOS REALIZADOS PARA LA EMPRESA	
	730.	Trabajos realizados para el inmovilizado intangible.
	731.	Trabajos realizados para el inmovilizado material.
	732.	Trabajos realizados en inversiones inmobiliarias.
	733.	Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso.
74.	SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS	
	740.	Subvenciones, donaciones y legados a la explotación.
	746.	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio.
	747.	Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio.
75.	OTROS INGRESOS DE GESTIÓN	
	751.	Resultados de operaciones en común.
		7510. Pérdida transferida (gestor).
		7511. Beneficio atribuido (partícipe o asociado no gestor).
	752.	Ingresos por arrendamientos.
	753.	Ingresos de propiedad industrial cedida en explotación.
	754.	Ingresos por comisiones.
	755.	Ingresos por servicios al personal.
	759.	Ingresos por servicios diversos.