



Universidad
Zaragoza

Trabajo Fin de Grado

PLAN CONTABLE ESPAÑOL

SPANISH GENERAL

ACCOUNTING PLAN

Autor

ELISABET LOPEZ MARQUEZ

Director

DR. D. CARLOS JAVIER SANZ SANTOLARIA

FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y DEL TRABAJO

Año 2020

Agradecimientos

Tengo que agradecer a todas las personas que me han apoyado durante estos 4 años intensos, en lo que me ha llevado cabreos, correr por entregar las cosas para no dejarlas a última hora, pero también durante estos 4 años también me llevo muy buenos ratos de risas, de compañeros que se unieron en primero conmigo y a que fecha de hoy seguimos unidos como el primer día, a pesar de que cada uno estamos en diferentes sitios pero siempre encontramos un pequeño hueco para tomarnos un café y volver a recordar anécdotas o simplemente para ponernos al día en nuestras vidas.

Pero sobre todo los agradecimientos durante estos 4 años son para mis padres, porque me ha sabido aguantar en días en los que ni yo misma me aguantaba, en épocas de estrés de exámenes y de trabajos, en épocas en las que las cosas no salían como tu tenias planeado y ellos siempre han estado para ser mi hombro y apoyarme en ellos, también en los momentos en los que he caído han sabido como levantarme y volver a sacarme la sonrisa y seguir para adelante en momentos de querer tirar la toalla.

Este es el resultado final de 4 años de esfuerzo y en los que durante todos estos años he podido perder algunas cosas por darle prioridad a mis estudios, pero también llevo cosas buenas como las personas que han estado a mi lado realmente no me ha fallado y no se han separado de mi.

Por eso y por muchas más cosas, doy las gracias a todas las personas que me han apoyado durante todo este tiempo.

Resumen

El tema central del este TFG, es una explicación de todos los procesos que ha tenido los planes contables hasta llegar al que tenemos actualmente.

Se nombran los planes contables antiguos y el vigente, en lo que las conclusiones que sacamos de este trabajo, es que el Plan Contable del año 1973, no era obligatoria su aplicación y que en el Plan Contable del año 1990, a raíz de la entrada de España en la Unión Europea ya se convirtió obligatoria la aplicación para alguna de las empresas que se encontraban en España pero sin embargo en el de 2007 ya es obligatoria para todas las empresas que se crean, de esta manera se conlleva a que todas ellas, llevan la misma forma de contabilizar las cuentas de la empresas.

Con esto también se creó un real decreto y en la actualidad hay un proyecto para poder crear plan contable nuevo en el que se creen las modificaciones en el posible plan actual.

Conceptos clave:

- **Plan Contable:** El plan contable se puede decir que en el año 1973 cuando se empezó a crear era de carácter voluntario pero esto se fue modificando y actualmente decimos que el plan contable es de carácter obligatorio de esta manera podemos hacer que todas las empresas muestren sus cuentas con transparencia y claridad.
- **Cuentas anuales:** las cuentas anuales se elaboran en el periodo de doce meses. Estas serán formuladas por el empresario o por los administradores de en el plazo máximo de 3 meses a contar desde el cierre del ejercicio.
- **Transparencia:** Mostrar todas las situaciones de la empresa, y que la imagen sea clara y que no se oculten las cosas de la empresa.
- **Normalización:** hace referencia al proceso de armonización de normas y prácticas contables que aplican los sujetos económicos. Conseguimos que si hay normalización se puede conseguir una comparación de la información contable entre sujetos diferentes de espacios geográficos distintos y en momentos temporales diversos. Esto es lo que se llama la comparabilidad espacial y temporal.
- **Planificación:** Con la planificación lo que se consigue es la unificación de todos los procedimientos contables y criterios. Además con la planificación también se favorece la comparación de la información y de los estados contables.

Agradecimientos	2
Resumen	2
INTRODUCCIÓN	8
<u>ANTECEDENTES</u>	9
Plan contable 1973	10
Plan contable 1990	11
Plan contable 2007	11
<u>Comparación entre 1990 y 2007</u>	13
Marco conceptual de la contabilidad	14
Normas y registro de valoración	14
Cuentas anuales	15
Cuadro de cuentas	16
<u>Real decreto 602/2016, 2 de diciembre, Por el que se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por el RD 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas empresas aprobado por el RD 1515/2007, de 16 de noviembre; las normas de formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el RD 1159/2010, de 17 de septiembre; y las normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobados por el RD 1491/2011, de 24 de octubre</u>	16
Estructura del plan contable.	19
Marco conceptual	19
Cuentas anuales. Imagen fiel.	19
<u>Requisitos de la información a incluir en las cuentas anuales:</u>	19
Principios contables.	19
Elementos que forman el balance:	20
Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales.	21
Criterios de valoración.	21
<u>Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados</u>	21
Normas de registro y valoración	21
Inmovilizado material e inversiones inmobiliarias	21
Inmovilizado material	21

Inversiones inmobiliarias	22
Activos no corrientes mantenidos para la venta	23
Delimitación	23
Criterio de valoración y normas aplicables	23
Registro y valoración inicial	24
Valoración posterior de inmovilizados materiales	28
Normas particulares del inmovilizado material	32
Inmovilizado intangible	34
Consideraciones generales	34
Criterios de valoración y normas aplicables	36
Registro y valoración inicial	36
Valoración posterior	38
Baja del inmovilizado	39
Análisis de los distintos elementos del inmovilizado intangible	40
Análisis de los distintos elementos del inmovilizado intangible	41
Deterioro de unidades generadoras (UGE) y del fondo de comercio	42
Concepto e identificación de unidades generadoras de efectivo (UGE)	42
Existencias	43
Concepto y categoría de existencias	43
Activos no corrientes	47
Consideraciones generales	47
Activo no corriente mantenidos para la venta	48
Arrendamientos	50
Ámbito de aplicación de la norma de arrendamientos	50
Clasificación de los arrendamientos	50
Contabilidad del arrendamiento financiero	51
Contabilización de impuestos	51
Sección sobre el beneficio empresarial	51
Provisiones y contingencias	56
Reglas generales	56

Retribuciones al personal y transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio	57
Retribuciones a corto plazo al personal	57
Retribución a largo plazo al personal	58
Instrumentos financieros	59
Definiciones	59
Transacciones en moneda extranjera	62
Normas sobre moneda extranjera y especificidades del PGC PYMES	62
Determinación de la moneda funcional	63
Contabilidad de transacciones de moneda extranjera	63
Patrimonio Neto	64
Consideraciones generales	64
Principios contables	65
Procedimiento y relaciones contables más usuales	65
Operaciones entre empresas del grupo	67
Ámbito de aplicación y alcance	67
Criterios generales	68
Criterios particulares en las operaciones de reestructuración empresarial	68
Hechos posteriores al cierre del ejercicio	69
Cuentas anuales	71
Grupo 1 financiación básica	76
Grupo 2 Activo no corriente	77
Grupo 3 existencias	77
Grupo 4 acreedores y deudores por operaciones comerciales	77
Grupo 6 compras y gastos	77
Grupo 7 Ventas e ingresos	77
Grupo 8 y 9 ingresos y gastos imputados al patrimonio neto	77
Definiciones y relaciones contables	78
Conclusiones	78
BIBLIOGRAFÍA	79
ANEXOS	81

Anexo 1	82
Balance abreviado (SANZ SANTOLARIA, 2018)	82
Balance normal (SANZ SANTOLARIA, 2018)	82
Anexo 2 Cuenta de pérdidas y Ganancias (SANZ SANTOLARIA, 2018)	83
ANEXO 3 Cuadro comparativo PGC 90 Y PGC 07 (CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS)	84

ÍNDICE DE IMÁGENES

Ilustración 1 Partes que forman el balance (JAIME, 2019)	20
Ilustración 2 Balance (CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS)	72
Ilustración 3 Modelos de Memoria (SUPER CONTABLE, 2015)	73
Ilustración 4 Cambios en el Patrimonio Neto (PABLO PEÑALVER, 2016).....	75
Ilustración 5 Estado de flujo de efectivo (LARRAN JORGE, 2009)	76

INTRODUCCIÓN

Se puede definir la contabilidad como el sistema de principios, métodos y técnicas para registrar, clasificar, cuantificar y valorar las transacciones y operaciones de una empresa, con el fin de proporcionar información sobre las mismas y sobre su patrimonio.

Es la herramienta clave para las empresas para llevar una contabilidad ordenada y transparente, las empresas muestran con claridad todo lo que están desarrollando.

Gracias a la incorporación de la contabilidad en las empresas se trata de dar información sobre el patrimonio y sobre la actividad que la empresa desarrolla.

El campo de actuación de la contabilidad es para la constitución de las operaciones que las empresas y las relaciones que tienen los sujetos económicos.

El objetivo con el que se realiza este trabajo es mostrar la progresión que ha habido entre el primer plan contable de 1973, las modificaciones que a este se le han incluido en 1990, las modificaciones del 2007 junto con el real decreto y en la actualidad tenemos un proyecto de real decreto de modificación del plan contable.

La metodología que se ha desarrollado para la elaboración de este trabajo, ha sido la lectura de manuales de contabilidad, también he indagado en páginas de internet y la lectura de varias revistas contables.

ANTECEDENTES

Nos remontamos al año 1988 desde el cual se vienen publicando en el BOE una serie de disposiciones mercantiles las cuales son de gran influencia económico-financiera para la empresa, siendo las principales:

- Ley de auditorías de cuentas
- Ley del mercado de valores
- Ley de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las directivas comunitarias
- Texto refundido de la ley de sociedades anónimas
- Ley de sociedad de responsabilidad limitada

La contabilidad en nuestro país también se rige por el Código de Comercio de 22 de agosto de 1880, que su primera modificación parcial fue el 21 de julio de 1973 y la segunda modificación de este fue el 25 de julio de 1989

Después de todos estos intentos de la normalización se constituye en 1979 el AECA, el cuales los objetivos son específicamente contables, esta es la única institución profesional privada española emisora de principios y normas de contabilidad. La aportación de AECA es la realización de estudios de campo de las ciencias empresariales, encaminados a la mejora de las técnicas de gestión.

AECA publica una serie de documentos donde se recogen algunas conclusiones de las investigaciones realizadas por los diferentes estudios.

La integración de España en la UE, surge a través del Tratado de Roma el 25 de marzo de 1957, esto conlleva que la diversidad de leyes que hay entre los diferentes países cause grandes dificultades para la eliminación de estas.

Posteriormente a todos los cambios que hubo tras el Tratado de Roma en el año 1957, podemos hacer referencia a los dos grandes planes contables que ha habido y al plan contable actual.

Plan contable 1973

Este plan fue creado en el año 1973 y publicado el decreto 530/1973, 22 de Febrero y publicado en el BOE número 79, de 2 de Abril de 1973, en las páginas 6459 a 6480.

Este fue el primer plan contable que se aprobó en España.

La elaboración del Plan no solo depende de Ministerio de Hacienda, que también intervino una comisión para su aprobación, esta comisión fue formada por 20 personas, todos ellos personas especializadas.

Este plan contable tiene tres grandes características, las características enumeradas son:

- La característica principal de este plan era que no era de carácter obligatorio de aplicación

- La segunda característica de este plan es que se aplicaba por etapas y a través de un calendario de aplicación.
- Y la última característica de este es que quita las precauciones de cómo aplicar el plan, y además ayuda a situarse dentro de los países industrializados

Los principios fundamentales de este plan son:

- Un plan con doble partida de aplicación
- Es un plan abierto
- Es flexible
- Plantea una línea de transición
- Da preferencia al sistema financiero
- Y por último tiene una aptitud de aplicación de planes modernos

Plan contable 1990

Este plan fue creado en el año 1990 y publicado en el decreto 1643/1990, de 20 de diciembre y publicado en el BOE número 310, de 27 de diciembre de 1990, en las páginas 38351 a 38616

Este plan fue creado tras la incorporación de España a la Comunidad Económica Europea, tras esto ha traído la consolidación de la amortización de cuentas. También fue aprobado por Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas (ICAC)

La redacción de este plan contable no se hace como una creación de un plan nuevo, sino se hace como una modificación o mejora del plan contable de 1973, con esto se hace referencia a que la estructura del plan contable del 1973 se ha respetado.

Plan contable 2007

El plan contable del 2007 es aprobado el 16 de noviembre en el real decreto 1514/2007, esta aprobación sustituye al Real Decreto .1643/1990, aprobado con fecha del 20 de diciembre. En el que se creó de aplicación a todas las empresas de manera obligatoria.

En este plan de 2007 recoge las recomendaciones de la Comisión de Expertos, que esta fue creada en marzo de 2001, por el Ministerio de economía

Con la aprobación de dicho plan contable la Comisión Europea recomendó que toda la contabilidad fuera aplicada con el mismo concepto y con la misma numeración de cuentas.

Dicho plan contable no tiene que sufrir muchas modificaciones con respecto a la hora de añadir nuevos conceptos tras la inserción de la Unión Europea, el único cambio que este sufrió fue el orden de los contenidos que este hace referencia . Este plan está formado por 5 partes de las cuales las tres primeras partes que forman el plan contable, son de obligado cumplimiento para todas las empresas y empresarios, sí que podemos observar que las otras dos partes no son de obligado cumplimiento.

Las características del actual plan mantienen y hace referencia a las que se indican el plan del año 90. Las características más importantes son las siguientes:

PLAN CONTABLE ESPAÑOL

- Avanza el camino iniciado por el plan del 90, en cuanto a la inserción en la contabilidad europea.
- Las cuentas anuales facilitarán información contable pura, únicamente económica, lo que hará que dichos documentos muestran la imagen fiel de la empresa.
- Es un texto que está apto para modificaciones cuando procedan con la evolución del derecho de sociedades de la Unión Europea.
- No se debe entender como un reglamento rígido.
- La aplicación del plan contable es obligatoria para el desarrollo de la contabilidad de algunas empresas.

Las 5 partes que forman el plan son:

<i>PARTES</i>	CONTENIDO	OBLIGATORIA O VOLUNTARIA
1. Marco conceptual Empresa en funcionamiento/devengo/prudencia/ no compensación/importancia relativa/uniformidad Si hay conflicto entre principios, debe prevalecer el que mejor conduzca a la obtención de la “imagen fiel”		Obligatoria
2. Normas de registro y valoración,		Obligatoria
3. Cuentas anuales Las cuentas anuales son: 1. El balance 2. La cuenta de pérdidas y ganancias 3. El estado de cambios en el patrimonio neto 4. La memoria 5. Y también se podría incorporar el estado de flujos de efectivo		Obligatoria
4. Cuadro de cuentas Codificación sistemáticas decían que sigue el esquema de grupos, subgrupos cuentas y subcuentas		Voluntaria
5. Definición de cuentas anuales; La definiciones de las cuentas explican su contenido. Las relaciones contables por su parte detallan los motivos de cargo y abono ¹		Voluntario

¹(SANZ SANTOLARIA, 2018)

Comparación entre 1990 y 2007

En el ANEXO 3 Cuadro comparativo PGC 90 Y PGC 07 (CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS) es un cuadro comparativo de los dos planes, pero en este apartado, se explica el cuadro, punto por punto, para que se vean las diferencias entre los dos planes de manera desarrolladas.

Marco conceptual de la contabilidad

Además este apartado en el Plan del año 2007, es de obligado cumplimiento, en el cual se recoge el conjunto de fundamentos, principios y conceptos básicos, haciendo hincapié al cumplimiento que conlleva al proceso lógico deductivo al reconocimiento y valoración de los elementos de las cuentas anuales.

En el Plan Contable General del año 2007, se añade una categoría de norma jurídica, en el cual tiene como objetivo que de esta manera se garantice el rigor y coherencia, para la posterior elaboración de las normas de registro y valoración, así que de esta manera se puede hacer un interpretación e integración del Derecho contable.

Normas y registro de valoración

Esta segunda parte también se aplica de manera obligatoria en el Plan contable del 2007, en el que se desarrolla todos los principios contables y las demás disposiciones contenidas en el Marco Conceptual.

Aquí se recoge los criterios y registro de normas de valoración de las distintas transacciones y los elementos patrimoniales que la empresa tiene, todo esto desde una perspectiva genérica.

En el Plan General Contable del año 90, este está formado por 13 y en el actual está formado por 10 mas, por lo que hace un total de 23.

A continuación se pone un cuadro comparativo de los criterios y normas de valoración en los distintos planes.

Normas de valoración PGC de 1990	Normas de valoración PGC 07
1.ª Desarrollo de principios contables	1.ª Desarrollo de principios contables
2.ª Inmovilizado material	2.ª Inmovilizado material
3.ª Normas particulares sobre inmovilizado material	3.ª Normas particulares sobre inmovilizado material
NO REGULADO	4.ª Inversiones inmobiliarias
4.ª Inmovilizado inmaterial	5.ª Inmovilizado intangible
5.ª Normas particulares sobre inmovilizado inmaterial	6.ª Normas particulares sobre inmovilizado intangible
6.ª Gastos de establecimiento	NO REGULADO
NO REGULADO	7.ª Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta
NO REGULADO (Arrendamiento financiero como inmovilizado material)	8.ª Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar
7.ª Gastos a distribuir en varios ejercicios	9.ª Instrumentos financieros
8.ª Valores negociables	
9.ª Créditos no comerciales	
10.ª Acciones y obligaciones propias	
11.ª Deudas no comerciales	
12.ª Clientes, proveedores, deudores y acreedores de tráfico	
13.ª Existencias	10.ª Existencias
14.ª Diferencias de cambio en moneda extranjera	11.ª Moneda extranjera
15.ª Impuesto sobre el Valor Añadido	12.ª Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y otros Impuestos indirectos
16.ª Impuesto sobre Sociedades	13.ª Impuesto sobre beneficios
17.ª Compras y otros gastos	NO REGULADO
18.ª Ventas y otros ingresos	14.ª Ingresos por ventas y prestaciones de servicios
NO REGULADO	15.ª Provisiones y contingencias
19.ª Dotaciones a la provisión para pensiones y obligaciones similares	16.ª Pasivos por retribuciones a largo plazo al personal
NO REGULADO	17.ª Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio
20.ª Subvenciones de capital	18.ª Subvenciones, donaciones y legados recibidos
NO REGULADO	19.ª Combinaciones de negocios
NO REGULADO	20.ª Negocios conjuntos
NO REGULADO	21.ª Operaciones entre empresas del grupo
21.ª Cambios en criterios contables y estimaciones	22.ª Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables
NO REGULADO	23.ª Hechos posteriores al cierre del ejercicio
22.ª Principios de contabilidad generalmente aceptados	NO REGULADO

Cuentas anuales

En el plan contable del año 90 al igual que el Plan Contable del año 07, este consta de 3 partes y también resulta de carácter obligatorio.

Pero la gran diferencia entre los dos planes, es que en el pla del 07 se añadido dos nuevos documentos que en el año 90 no estaban incluidos, los cuales son ECPN y EFE. Con respeto a estos documentos, el primero hacer referencia a la elaboración que se realizará tanto en las empresas que realicen balances y memoria, ya lo presenten de manera normal como de manera abreviada, y el segundo documento, este es el que sustituye al cuadro de financiación.

² (CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS (CEF))

Cuadro de cuentas

En esta cuarta parte en la que está dividida el Plan General Contable del 07, en este plan general tiene un título expresivo en el contenido de como se propone contabilizar las operaciones de una empresa, se mantiene la estructura decimal y la misma estructura que el Plan General Contable 90, que está basada en la siguiente forma, el 1º dígito es el grupo, el 2º dígito es el subgrupo, el 3º dígito la cuenta, el 4º dígito las subcuentas y el 5º dígito las sub-subcuentas.

Las cuentas que forman parte del balance son del grupo 1 al 5, mientras que las cuentas del 6 al 7 forman parte de los gastos e ingresos y por último las cuentas del 8 y el 9 son las cuentas que forman el pasivo o el patrimonio neto de la empresa.

Real decreto 602/2016, 2 de diciembre, Por el que se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por el RD 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas empresas aprobado por el RD 1515/2007, de 16 de noviembre; las normas de formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el RD 1159/2010, de 17 de septiembre; y las normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobados por el RD 1491/2011, de 24 de octubre

Este Real Decreto se aprueba el 2 de diciembre de 2016 pero entra en vigencia el 17 de diciembre de 2016, en el que se aprueba la modificación de 3 partes del plan contable.

Además con este real decreto se introduce la nueva estrategia en el proceso de las amortizaciones contables en los países que forman la Unión Europea.

Los cambios que se aprueban se concretan en tres bloques. El primer bloque, es el relacionado con la simplificación de las obligaciones contables de las PYMES que se materializa en la eliminación del estado de cambio en el Patrimonio Neto y la reducción de las indicaciones a incluir en la memoria de las cuentas anuales. Con respecto a los criterios de registro y valoración, la única modificación que se incluye, es con respecto a los activos intangibles, especialmente en el Fondo de Comercio.

Este apartado podemos hacer referencia a 4 puntos, en los cual nos explica:

- Indica la modificación del Plan Contable, con el objetivo de introducir para todo tipo de empresas una nueva regulación en materia de activos intangibles, especialmente para el fondo de comercio y para suprimir el carácter obligatorio del estado de cambio en el patrimonio neto para las PYMES, así como la información de la memoria abreviada.
- Se trata del efecto de los ejercicio que se iniciaran el 1 de enero de 2016 en el cual se trata de los límites del total activo, importe de cifra de negocios y el número de trabajadores se igualan con los previstos para poder elaborar el modelo abreviado y la memoria. En este apartado podemos hacer referencia que la directiva no obliga a los estados miembros a definir las categorías de empresas.
- Se introduce un cambio en las NFCAC sobre la exclusión y dispensa de consolidar y la nueva regulación del fondo de comercio, en línea con el tratamiento en cuentas anuales individuales.
- Es en el que se aprueban las normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos.

Con respecto al a simplificación del contenido de las cuentas anuales para las pequeñas empresas, cabe hacer referencia en la supresión del carácter obligatorio del estado de cambio en el patrimonio neto, que con esto hace pasar a un documento voluntario, tanto en las empresas que

PLAN CONTABLE ESPAÑOL

utilicen el modelo abreviado del PGC, como para los sujetos contables que opten por aplicar el modelo del PGC-Pymes, y la revisión del contenido de la memoria.

De este Real Decreto también podemos decir que se hace una modificación de las cuentas anuales, en primer lugar, la imagen fiel de la primera parte, en el marco conceptual de la contabilidad.

También se hace cambio de la norma de Registro y Valoración del inmovilizado intangible.

Y por último también podemos observar como se hace cambio en el apartado 4 de las Normas de elaboración de las cuentas anuales de la tercera parte.

Se modifica el cuadro de conciliación de cuentas anuales y partidas del modelo normal del balance incluido en el apartado II.

Estructura del plan contable.

El marco conceptual del plan contable, está inspirado en el del IASB, definiendo los conceptos básicos que serán de aplicados en las partes posteriores del plan.

Marco conceptual

Está compuesto de los siguientes puntos:

1. Cuentas anuales. Imagen fiel.

Establece la composición de las cuentas anuales. Las cuentas anuales de una empresa comprenden los siguientes documentos: el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

Las cuentas anuales deberán mostrar la imagen fiel del patrimonio de la empresa.

2. Requisitos de la información a incluir en las cuentas anuales:

La información incluida en las cuentas anuales deberá de ser comprensible, relevante, fiable, comparable y oportuna.

3. Principios contables.

La contabilidad de la empresa se desarrollará aplicando obligatoriamente los principios contables.

El primer principio es el de prudencia, en el cual nos indica que tenemos que ser prudentes a la hora de hacer las estimaciones y valoraciones en condiciones de incertidumbre.

El segundo principio es el de empresa en funcionamiento, esto quiere decir que las empresas continuarán en un futuro.

El tercer principio es el devengo, las transacciones o hechos económicos se valorarán según hayan surgido en el año económico en el que se haya hecho referencia en las cuentas anuales.

El cuarto principio es el principio de no compensación, este nos indica que salvo que se diga lo contrario, que las partidas de activo y pasivo deberán de ser diferentes de las partidas de gasto e ingresos.

El quinto principio es el de uniformidad, este nos dice que el principio tomado al inicio deberá de mantenerse en el tiempo y deberá de aplicarse de manera uniforme para las transacciones, y en otras condiciones similares.

Y por último y el sexto principio es el de importancia relativa nos trasmite que la no aplicación de algunos de los principios dependiendo de la importancia que tienen aplicado no es necesario pero se debe transmitir en datos cuantitativos y cualitativos.

4. *Elementos que forman el balance:*

En el Plan Contable se recoge las definiciones de una forma expresa de los elementos que forman las cuentas anuales, distinguiendo los que se registran en el Balance de los que se recogen en la cuenta de Pérdidas y Ganancias y en el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto.

Los elementos que forman el balance son:

- **Activo:** podemos definir como los bienes, derechos u otros recursos que adquiere la empresa, de los que se espera que la empresa obtenga rendimientos económicos o beneficios en un futuro.

Los beneficios que obtenga de los rendimientos de estos es un potencial a contribuir de manera activa o inactiva a los flujos económicos de la actividad.

Existe una relación muy estrecha entre la realización de un determinado desembolso y la generación de un activo, aunque uno y no otro tienen que coincidir necesariamente

- **Pasivo:** son obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos que han ocurrido en el pasado, para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro.

Las obligaciones son exigibles por una obligación legal, contractual o por una obligación implícita o tácita.

- **Patrimonio Neto:** para definir el patrimonio neto se puede definir como que está constituido de los valores residuales del activo, una vez deducidas las obligaciones que tenga la empresa. También incluiremos el dinero que la empresa aporta al inicio de la actividad o posteriores con el desarrollo de la actividad, ya sea por sus socios o por los fundadores.

Esto lo podemos resumir en el siguiente cuadro:

Balance de situación

ACTIVO	PASIVO
ACTIVO NO CORRIENTE	PATRIMONIO NETO
ACTIVO CORRIENTE	PASIVO NO CORRIENTE
	PASIVO CORRIENTE

www.economipedia.com

Ilustración 1 Partes que forman el balance (JAIME, 2019)

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

El reconocimiento es un proceso en el que se incorporan el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias o el estado de cambios en el patrimonio neto.

El registro se hará cuando proceda, siempre se tiene que incluir el principio de probabilidad en la obtención o cesión de recursos y además el valor económico que pueda determinar o estimar.

6. *Criterios de valoración.*

La valoración es el proceso de dar un valor monetario a los elementos que forman las cuentas anuales.

7. *Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados*

Normas de registro y valoración

Las normas establecen el perfeccionamiento de los principios contables y otras disposiciones en el marco conceptual con base en lo preparado en la legislación mercantil.

El contenido se ha adaptado a los criterios desarrollado en la normativa del IASB, más concretamente con las normas desarrolladas en la Unión Europea.

Estas son:

1. *Inmovilizado material e inversiones inmobiliarias*

Inmovilizado material

El inmovilizado material es el conjunto de activos no corrientes que la empresa usa para el desarrollo de la actividad económica a la que se dedica o que usa para fines administrativos y que se destinan a servir en el seno del ejercicio económico, de este modo el dinero invertido en ellos, va a ser recuperado por la empresas más allá del uso del ejercicio económico de la empresa.

Dentro de esto debemos de hacer una clasificación para saber como se puede actuar con cada activo que tenga la empresa. La clasificación es la siguiente:

- **Terrenos y bienes naturales:**

Se trata de solares de naturaleza urbana, fincas rústicas u otros terrenos no urbanos, como minas y canteras.

- **Construcciones:**

Se trata de las edificaciones generales, de maner indiferente sea el desarrollo de la actividad productiva de la empresa. Los terrenos y las edificaciones siempre se contabilizan por separado porque son activos diferentes, aunque se hayan comprado juntos.

- **Instalaciones técnicas:**

Son unidades complejas, ya que se utilizan para edificaciones, construcciones e incluso para instalaciones informáticas, aunque de cierta manera se pueden separar, también podemos decir que van ligados a los activos donde se aplican para la hora de realizar la amortización.

- **Maquinarias:**

Se define como aquellas herramientas que son útiles para el desarrollo de la actividad económica de la empresa.

- **Uillaje:**

Está formado por los utensilios o herramientas, que se necesitan para el desarrollo de la actividad laboral, ya sean los que pueden usar de manera automática o los que están incluidos en las plantillas o montajes.

- **Otras instalaciones:**

Se trata del conjunto de elementos ligados de forma definitiva para su funcionamiento y sometidos al ritmo de amortización. También se incluyen los recambios o los repuestos de dichas instalaciones.

- **Mobiliario:**

Se incluye todo el material, el mobiliario y equipos de oficina, a excepción de los ordenadores y demás conjuntos electrónicos, que se incluyen en otro apartado.

- **Equipos para la información:**

Se trata de los ordenadores y conjuntos electrónicos, también se puede incluir los hardwares como las impresoras, teclados, scanner, etc. Y los software se añadirán en el inmovilizado intangible porque dispositivos que no podemos ver ni tocar.

- **Transporte:**

Se dice de todos los vehículos, ya sean terrestres, marítimos o aéreos de personas, animales, materiales o mercancías.

Inversiones inmobiliarias

Las inversiones inmobiliarias se trata de un activo no corriente, que se trata de los inmuebles que forman el lugar donde se ejecuta la actividad laboral de la empresa. Por estos inmuebles la empresa puede obtener rentas, plusvalías mediante la venta o el alquiler de dichos servicios. No podrá obtener un valor económico cuando se haga uso para la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos o además para venta en el curso ordinario del desarrollo de la actividad.

Estas inversiones ocasionan un flujo monetario a la empresa, a través de las rentas periódicas y también a través de las plusvalías obtenidas con la venta de dichos activos, teniendo en cuenta que

la empresa no ejerza, ni si quiera parte de la actividad inmobiliaria y de esta manera no se identifique con la actividad principal de la empresa.

Podemos hacer una clasificación donde englobamos dos áreas:

- Inversiones de bienes terrenos y bienes naturales.
- Inversiones de construcciones.

Activos no corrientes mantenidos para la venta

Se define como aquellos activos de origen no corriente, cuya recuperación de su valor, es únicamente a través de la venta de estos.

A pesar de dicha denominación esto se incluyen en el balance dentro del activo corriente, porque la recuperación del valor de dichos activos, se prevé que se hará en él un corto plazo de tiempo y presenta esta particularidad porque además es un servicio que no se puede amortizar, puesto que han perdido valor dentro de la empresa.

Delimitación

La diferencia entre las tres clasificaciones destaca en la obtención de los flujos monetarios, que cada uno se hace de la siguiente manera:

- A través de un proceso productivo, para el caso del inmovilizado material.
- Rendimiento periódico o venta, para las inversiones inmobiliarias y
- La venta, en el caso de los activos catalogados para la venta como no corrientes mantenidos para la venta.

Criterio de valoración y normas aplicables

- **Criterio de valoración:**

La valoración se compone de distintas partidas tanto en el inmovilizado material como en el inmovilizado mobiliario. Son las siguientes:

- **Coste histórico o coste:**

Tanto el inmovilizado material como el inmovilizado mobiliario se debe valorar al inicio de la actividad, esto se hace por el precio de adquisición o por el coste de producción en caso de que sea de fabricación propia. Este valor debe afectar en cierta medida al valor razonable.

- **Valor razonable:**

Los inmovilizados materiales y las inversiones inmobiliarias deben valorar por un valor razonable.

- **Valor en uso:**

En este caso al cierre del ejercicio contable se deben valorar por un importe menor, entre el valor contable y su importe recuperable, teniendo que ser mayor entre el valor de uso y el valor razonable neto.

- **Coste amortizado:**

Es el periodo de la puesta en funcionamiento de estos activos es superior a los doce meses, de cara a las cargas financieras como mayor inmovilizado, se tienen en cuenta la valoración de los pasivos financieros asociados por su coste de amortización

- **Coste de venta:**

Son los costes que la empresa obtiene por la venta de alguno de los activos, ya sean como las comisiones de venta o gastos que conlleva transferir la propiedad.

- **Coste de transacción:**

Que la empresa deba soportar en el momento de asunción de un pasivo que pueda financiar con el inmovilizado, que con un carácter general se asocian al valor inicial del pasivo.

- **Valor contable o en libros:**

En el balance de la situación de la empresa la inmovilizada figura referida por su importe neto, es decir restadas las amortizaciones y también las posibles correcciones valorativas por el posible deterioro.

- **Valor residual:**

La empresa debe considerar dicho importe menor al de la amortización de los inmovilizados materiales y de las inversiones inmobiliarias.

- **Normas aplicables**

- Las normas aplicables la inmovilizado material son PGC NRV 2º y 3º y PGC PYMES NRV 2º y 3º. En la primera se refiere a las normas generales y la segunda a las normas particulares
- Mientras que las inversiones inmobiliarias se le aplica la PGC NRV 4º y PGC PYMES 4º, en la cual nos dice los criterios establecidos para el inmovilizado material

Registro y valoración inicial

- **Registro inicial:**

- **Valoración inicial del inmovilizado material en el caso de adquisición a tercero:**

En caso de adquisición a terceros, tenemos que tener en cuenta los siguientes factores:

- **Importe total facturado:**

Es el precio que se lleva el vendedor después de deducir cualquier descuento o rebaja en el precio inicial. Los aranceles de importación y exportación no son recuperables en Hacienda

- **Total gastos:**

Son todos aquellos gastos necesarios desde la adquisición del producto hasta la puesta en marcha de este, aquí están incluidos los relativos con la ubicación y cualquier otro gasto necesario hasta la puesta en marcha. Aquí debemos de incluir los gastos que conlleva la planificación para la gestión correcta del servicio y que no son necesarios para la puesta en marcha.

- **Desmantelamiento o retiro:**

Aquí incluimos los gastos que puede ocasionar la restauración del emplazamiento, siempre y cuando estas obligaciones provoquen, al amparo del PGC, la contabilización de una provisión, es decir son obligaciones actuales.

- **Cargas financieras:**

Cuando los importes financieros que hayan sido devengados hasta la fecha, tanto si se trata de cargas financieras como si se trata de cargos financieros asociados a financiación genérica y que sean atribuibles a la adquisición, fabricación o construcción

- **Construcciones:**

Las tasas que conllevan las construcciones y los gastos profesionales del proyecto, forman parte del precio de adquisición

- **Provisión por desmantelamiento, restauración y obligaciones similares.**

Esto se refiere a los cargos por el desmantelamiento, restauración y obligaciones de lo activos

- **Valor actual de la estimación inicial:**

Las obligaciones que conlleva el activo, se deben de registrarse como una provisión por desmantelamiento, restauración, etc. Con esto se conlleva a un mayor importe del activo y pasa a formar parte de la amortización.

- **Descuento de dicha provisión:**

Para empezar tenemos que tener en cuenta la provisión pasa a ser una obligación a largo plazo. Por lo tanto el descuento de dicha provisión se reconoce como un gasto financiero a medida que se produzca el deterioro.

- **Cambios en la estimación:**

Los cambios que se pueden llevar a cabo por el desmantelamiento pueden conllevar un importe mayor para el activo o incluso menor si así fuese necesario y con esto también afecta la variación numérica de los valores de la amortización del activo. Normalmente estos cambios pueden suceder por modificaciones de fechas en el calendario a través los flujos de efectivo.

- **Capitalización de cargas financieras:**

Los gastos financieros son los devengados por la utilización de fuentes ajenas de financiación, tanto específica como genérica, como interés y comisiones, las diferencias de cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera, se consideran un ajuste al tipo de interés de la operación, así como, en su caso, le impactó de cobertura.

La capitalización de los gastos financieros es obligatoria cuando el inmovilizado en curso necesita un superior de un año para estar en condiciones de uso, sin tener en cuenta las interrupciones, y los gastos financieros se hayan devengado antes de la puesta en marcha.

El inicio se da lugar cuando se estén llevando a cabo las actividades necesarias para preparar el inmovilizado para el uso al que se está destinado o para su venta.

La mera tendencia es cuando no es objeto de producción o desarrollo de alguno que implique un cambio en la condición. Se consideran actividades necesarias de los trabajos técnicos y administrativos relevantes previos al comienzo de la construcción en sentido estricto.

- **Adquisición de un inmovilizado material con financiación no específica o genérica:**

Una vez descontada la financiación ajena, el valor contable restante del inmovilizado en curso se le asigna proporcionalmente, el límite para esa diferencia del importe se saca de los fondos ajenos no obtenidos, específicamente de lo calculado para estas operaciones, excluyéndose las deudas comerciales.

El coste de la financiación ajena se calcula en función del tipo de interés ponderado y el importe de los gastos financieros que la entidad capitaliza durante el ejercicio de este, no puede exceder del total de los gastos financieros que se hayan generado durante el ejercicio.

- **Adquisición de un inmovilizado material con financiación en moneda extranjera:**

Si la empresa adquiere inmovilizado material en moneda extranjera habrá que añadir el valor de la moneda extranjera, ya sea con importe mayor o menor al de los costes, siempre y cuando se cumplan una serie de normas.

- **Valoración inicial de un inmovilizado material en el supuesto de fabricación propia:**

La empresa debe de valorar el coste de producción del inmovilizado material. El coste de producción está formado de las siguientes partes:

- Precio de adquisición de las materias primas y otras.
- Los costos directamente imputables a la fabricación de dichos activos.
- Los costes indirectamente imputables a la fabricación de dichos activos.
- La estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas

- **Cuestiones comunes en la valoración inicial de un inmovilizado material en el caso de adquisición a terceros y fabricación propia**

- **Grandes reparaciones:**

Cuando el precio de adquisición esté determinado del inmovilizado material, hay que tener en cuenta las siguientes características:

- ➔ Los importes de los costes que conlleva la reparación
- ➔ Y la sustitución del bien si fuera necesario, hasta la finalización de la reparación

- **Activo revertibles:**

Los activos revertibles son aquellos que la vida útil no coincide con la vida económica que les marca la empresa.

- **Inversiones en bienes arrendados:**

Es cuando el contrato de arrendamiento sea seleccionado como operativo, las distintas inversiones realizadas por el arrendatario no sean separables del activo. A la hora de hacer las amortizaciones, se realizarán en función de la vida útil del contrato de arrendamiento.

- **Valoración inicial en el caso de adquisición inmovilizado material a título gratuito. Subvenciones, legados y donaciones:**

Para empezar hay que saber que se considera una subvención, legado o una donación, es aquello que cuando exista un acuerdo de manera individualizada de una concesión a favor de la empresa, siempre y cuando se hayan cumplido las características para dicha concesión y no existan dudas para su recepción.

Se puede hacer una clasificación de dos tipos, la primera se llama de carácter no monetario o en especie, este quiere decir que se recibe en efectivo una ayuda para la adquisición del inmovilizado material y la segunda son las que se llaman de carácter monetario, aquí podemos decir que es aquella financiación íntegra o parcial para la adquisición de un activo. El valor que se ha de entregar se calcula por el valor razonable del activo.

- **Valoración inicial en el caso de operaciones de permutas de inmovilizados materiales:**

Cuando un inmovilizado se adquiere por permuta, se dice de este que se recibe a cambio de la entrega de los activos no monetarios o una combinación de estos. Tenemos dos tipos de permutas, la permuta parcial y la permuta total.

- **Aportaciones no dinerarias:**

Cuando se trate de una operación de una empresa que recibe inmovilizados en concepto de aportación de capital no dineraria, dichos activos recibidos se valorarán por su valor razonable en el momento de la aportación. Con lo dicho anteriormente se deduce debe contabilizar esta por su valor razonable, por lo que sí correspondiente ampliado de capital se realizará por dicho valor razonable, no se produce ninguna diferencia para recibir dicha aportación. En el caso que exista diferencias entre el valor de escritura y el valor razonable por el que deben registrarse los bienes no recibidos, se contabilizan como prima de emisión o asunción.

La empresa que hace entrega de la aportación deberá de dar de baja el inmovilizado que constituye la aportación no dineraria, incorporando el valor que reciba en el valor razonable de la contraprestación o de la aportación realizada, con lo que se puede recibir tanto pérdidas como ganancias por el valor de dicho activo.

- **Combinaciones de negocios:**

Las combinaciones de negocios es necesaria para realizar un reparto del coste de la combinación entre los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos, atribuyéndose la diferencia al fondo de comercio o diferencia negativa de la combinación de los negocios. El coste de la combinación de negocios, lo podemos diferenciar en dos grupos:

- ➔ Los valores razonables en la fecha de adquisición de los activos entregados, los pasivos incurridos o asumidos y los instrumentos de patrimonio emitidos por la adquirente.
- ➔ El valor razonable de cualquier contraprestación contingente dependiente de eventos futuros o del cumplimiento de determinadas condiciones, se debe de registrar como activo, pasivo o patrimonio neto.

Valoración posterior de inmovilizados materiales

Con indiferencia de donde se haya percibido, los diferentes elementos que forman el inmovilizado material, se valorarán siempre por su precio de adquisición o coste de producción, a esto hay que restarle el valor de la amortización siempre acumulada y en el caso de que hubiese un valor de deterioro, también se le restará al valor acumulado.

- **Revalorizaciones:**

Lo normal es que los activos con el paso del tiempo o con el uso del activo, pasen por etapas de modificaciones de baja, esto es lógico ya que con el uso van perdiendo valor pero existe una excepción es que con los inmovilizados es que con el paso del tiempo se revalorizan, esto normalmente ocurre con las construcciones.

- **Amortizaciones:**

Para empezar con este punto, tenemos que empezar con la definición de amortización, la amortización es una expresión contable que conlleva la apreciación sistemática experimentada por el inmovilizado, esto consiste en la distribución del coste de adquisición del inmovilizado material durante la vida útil estimada de cada elemento, efectuado de manera racional y uniforme.

La expresión numérica de este importe es imputable al ejercicio contable activo. Este cargo de amortización, en el balance de situación se ubica en el apartado de resultados. Pero hay una clasificación con excepciones, son las siguientes:

- Los terrenos
- Las inmovilizaciones en curso.

- **Características:**

La amortización se debe de establecer de manera sistemática y racional, siempre en función de la vida útil del activo y del valor residual de estos. Hay que tener en cuenta la depreciación que normalmente sufren para su funcionamiento, disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica o comercial que pueda afectarles en el uso de estos.

También se puede decir que la dotación de la amortización debe realizarse dentro del ejercicio económico, siempre que exista una posible depreciación, con la independencia los resultados positivos o negativos.

- **Determinación de la cuota de amortización:**

Para obtener la cuantía de las cuotas de amortización, tendremos que tener en cuenta los siguientes factores:

- **Base de amortización o valor amortizable:**

Podemos decir de la cantidad dineraria que se refleja en contabilidad sobre el activo.

- **Valor residual:**

El importe económico que la empresa calcula la empresa obtener por este activo en el momento de la venta.

- **Vida útil:**

Es el tiempo que la empresa espera utilizar el activo o el número de productos que puede a sacar a través de este tiempo de vida.

- **Métodos de amortización:**

Para hacer las amortizaciones, dos tipos de métodos los cuales se pueden aplicar. Los métodos posibles para aplicar son:

- **Método lineal:**

Este consiste en que todos años se amortiza la misma cantidad dineraria durante todo lo que se calcula de la vida útil del activo.

- **Amortización variable:**

En este por lo contrario las cantidades amortización van variando cada año. Tenemos dos maneras de calcular este tipo de amortización. Los métodos son:

La utilización de un porcentaje constante sobre el valor contable, con el cual se consigue que las cantidades de amortización cada año sean menores. Pueden ser ascendentes o descendentes.

Mientras que este se puede calcular dependiendo de las cantidades de producción, que se obtengan en la producción.

Y por último el método de suma de dígitos, que este también se puede hacer de manera ascendente o descendente.

- **Deterioro:**

Los deterioros se deben de ajustar a las amortizaciones al cierre del ejercicio contable, teniendo en cuenta, las revalorizaciones que puedan tener los activos. Teniendo en cuenta que las reversiones tienen como límite el valor del deterioro.

- **Correcciones valorativas por deterioro:**

La empresa empezará a contar la pérdida del activo, cuando esta considere, el importe que ha invertido en el activo lo puede recuperar íntegro. A efectos del cierre del ejercicio la empresa deberá valorar si hay indicios de algún inmovilizado material o a su defecto alguna unidad generadora de efectivo que puedan estar deteriorados, en caso de que esto existiera deberá de estimar los importes que pueden recuperarse, haciendo las correcciones que correspondan oportunas.

- **Indicios de deterioro:**

Hay que realizar una evaluación de indicios para saber si existen indicios de deterioro o no, para ello se consideran como mínimo los siguientes hechos:

“Cambios significativos en el entorno tecnológico, regulatorio, legal, competitivo o económico en general, en los que opera la empresa acaecidos durante el ejercicio o bien en el mercado al cual va destinado el activo en cuestión.

Disminución significativa del valor razonable del activo y superior a la esperada por el paso del tiempo o uso normal.

Incrementos durante el ejercicio en los tipos de interés.

El importe en libros de los activos netos de la entidad es mayor que su capitalización bursátil.

Evidencia de obsolescencia o deterioro físico del activo, no prevista a través del sistema de amortización del activo.

Cambios significativos en la forma o en la extensión en que se utiliza o se espera utilizar el activo.

Existencia de dudas razonables de que el rendimiento técnico y económico del activo se pueda mantener en el futuro de acuerdo con las previsiones que se tuvieron en cuenta en la fecha de incorporación al patrimonio de la empresa.

Interrupción de la construcción del activo antes de su puesta en condiciones de funcionamiento.

Cese o reducción significativa, que no se trate de una mera fluctuación, de la demanda o necesidad de los servicios prestados con el activo.

Para el caso de activos o actividades subvencionados, el reintegro de la subvención.”
(QMEMENTO)

▪ **Determinación del deterioro:**

Se debe de realizar al cierre del ejercicio contable. En la cual la empresa se puede encontrar en diferentes situaciones. Algunas de las situaciones que la empresa se puede encontrar son:

No es necesario calcular el valor razonable y el valor de uso, Ya que cuando uno de los dos sea superior o igual al valor contable podremos decir que ese importe es recuperable por lo que podremos alegar que no existen pérdidas.

Otra de las situaciones es que cuando algunos de los dos mencionados anteriormente es inferior al valor contable, si que sería necesario estudiar la situación ante la que nos encontramos, que son posibilidades

Una es que si el valor contable es menor a los costes de venta del inmovilizado es menor al valor contable la empresa deberá de determinar el valor de uso, de esta manera deberá de actuar el flujo de efectivo en el cierre de ejercicio, y este valor también es inferior al valor contable se deberá de imputar como una perdida la cierre del ejercicio.

Otra de las situaciones es que si el valor en uso del inmovilizado es menor al contable, la empresa deberá de determinar el valor razonable, con lo que conlleva una minoración en los costes de venta, siempre y cuando se atienda a la norma contable. Al igual que el anterior si este valor es menor se ocasiona como una pérdida en el cierre del ejercicio.

- **Valor en uso:**

El valor en uso también se puede llamar como uso de una unidad generadora de efectivo, este se encuentra reflejado en el Plan Contable General, lo que habitualmente se conoce como flujo de efectivo a futuro. Con esto comprobamos que los riesgos se pueden anotar una vez, pero tenemos que tener claro que ni los podemos ignorar ni duplicar.

Baja del inmovilizado material

- **Baja del inmovilizado por enajenación:**

Cuando nos encontramos ante la venta de un inmovilizado, se debe de producir la cancelación de todas las cuotas relacionadas con el inmovilizado vendido.

Tenemos que tener en cuenta que la diferencia entre el valor neto de la venta y el valor contable se refleja como beneficio o pérdida en la operación contable.

La anotación contable de la enajenación del inmovilizado requiere un asiento previo relativo al de su correspondiente amortización, desde la fecha del cierre del ejercicio económico anterior hasta el momento en que se produzca la venta.

- **Baja del inmovilizado por otro tipo de disposición: reducción de capital y distribución de dividendos:**

Cuando hablamos de la reducción de capital, tenemos que tener en cuenta que es la diferencia entre el valor nominal y el valor razonable del inmovilizado, esto se registra como un ajuste de reserva.

La diferencia entre el valor contable y el valor razonable se registra en la cuenta de pérdidas y ganancias ya sea como un beneficio o como una pérdida.

- **Baja del inmovilizado por cambio de uso:**

Cuando la empresa decide dejar de usar el elemento en cuestión, tiene que proceder a darlo de baja. La manera para darlo de baja es sacarlo de un inmovilizado material para darlo de alta con la función que crea a la empresa con la cual le va a sacar utilidad.

Esto normalmente se hace con los locales que las empresas tienen en propiedad, que de esta manera les sirve para sacarle una rentabilidad económica, ya sea con un alquiler e incluso con una plusvalía.

Normas particulares del inmovilizado material

- **Renovación, ampliación y mejora:**

- **Renovación:**

De la renovación podemos destacar que vale para el conjunto de operaciones mediante las cuales se recuperan las características iniciales con el objeto de la misma.

- **Ampliación:**

La ampliación consiste en un proceso mediante el cual se incorporan nuevos elementos a un inmovilizado, del cual se puede obtener una mayor capacidad productiva.

- **Mejora:**

Se entiende por el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento inmovilizado, aumentando la eficacia de la producción.

- **Reparaciones y conservaciones**

- **Reparación:**

Se habla del proceso por el cual se pone en funcionamiento de nuevo el activo para poder continuar con la producción.

- **Conservación:**

Hablamos del proceso que tiene un activo durante su vida útil para que siempre esté en buenas condiciones el funcionamiento de este y de esta manera la capacidad productiva siga siendo la misma.

- **Piezas de recambio:**

Son las piezas destinadas para la sustitución de piezas que fallan en los activos.

- **Inmovilizado adquirido por renta vitalicia**

- **Constitución de una servidumbre:**

Es un derecho real que se limita a la propiedad de un bien.

- **Activo siniestrado:**

Cuando hablamos de un activo siniestro, es cuando ocasionamos la baja de un activo por un siniestro. Este caso tenemos dos situaciones que se puede dar, las situaciones son:

- **Indemnización:**

En caso de recibir una indemnización por el que el activo ya no es válido para el uso, daremos de baja el activo en el grupo 2 y con ello daremos de baja también la amortización que hayamos realizado hasta la fecha en la que se ocasione la baja.

- **Compensación**

En el caso de que se reciba una compensación, esta tiene que ser igual o superior al valor de la indemnización, esta se deberá de registrar en el mismo momento que se ocasione la baja del activo y haremos un asiento reflejando el ingreso recibido por esta compensación.

- **Empresas inmobiliarias:**

- **Bienes adquiridos por el cobro de créditos con clientes:**

Ante la situación de adquirir activos con el crédito de clientes, el ICAC nos marca una serie de pautas que hay que realizar ante esta situación:

Que la operación no sea admisible directamente por una permuta del inmovilizado, porque uno de los elementos que sustituyen a esta figura supone la entrega de un valor no monetario, hasta que la operación no tiene el bien recibido no se anula el crédito procedente del inmovilizado.

El Plan General Contable nos indica, dos actuaciones diferentes cuando los bienes son recibidos con crédito ajeno:

- La **valoración** se realiza siempre por el importe que aparece en la cuenta de crédito que corresponde al bien recibido, también incluiremos todos los gastos que este crédito conlleva.
- Cuando los bienes son vendidos con anterioridad por la empresa, la introducción del bien a su activo se realiza a precio de coste.

- **Recepción de un derecho de superficie y un terreno a cambio de una construcción:**

La existencia de una contraprestación exige el tratamiento contable de la operación que se analice, siempre tomando como referencia la norma de registro y valoración sobre los arrendamientos u otras operaciones. EL tratamiento contable será el siguiente:

- **Contraprestación:**

Consiste en el importe pagado en efectivo, que se da por adelantado, siempre que se deba clasificar como un arrendamiento operativo.

- **Canon periódico:**

Esto se ha de registrar como un gasto por arrendamiento, siempre de acuerdo con el principio de devengo.

- **El pago se hará efectivo a la entrega del inmueble.**

El propietario del terreno tiene que contabilizar la prestación como un ingreso, durante el tiempo que dure la cesión, y si hubiera prórrogas del arrendamiento también se debería de contabilizar. El propietario deberá de realizarlo de la siguiente manera:

- **Contraprestación en efectivo**

- **El canon periódico**

2. Inmovilizado intangible

Consideraciones generales

- **Concepto**

El inmovilizado intangible es aquella masa que forma el activo no corriente dentro del balance de situación, que está constituida por los activos no tangibles, son los que se prevé que pueden durar en la empresa, el periodo superior de un año en utilización.

Para el reconocimiento de este, se debe cumplir con la definición de activo no corriente y con los criterios o reconocimientos que aparecen en el marco conceptual. Además de todo esto se exige que cumpla el principio de identificabilidad.

Este criterio indica que el intangible cumpla una serie de requisitos como son:

- Debe de ser separable, es decir debe ser separado por la empresa para la posible venta, arrendamiento o cesión.
- Siempre tiene que venir de derechos legales o contractuales

- **Características**

Se dice que son intangibles aquellos que:

- Que carecen de sustancia física.
- Son resultantes de sucesos del pasado.
- Que se obtienen rendimientos o beneficios económicos.
- Tienen que ser identificables.
- La duración o vida útil es superior a un año.

- **Composición**

Está recogido en el grupo 2 pero dentro del subgrupo 2, como activo no corriente.

Este formado por:

- Investigación.
- Desarrollo.
- Concesiones administrativas.
- Propiedad industrial.
- Fondo de comercio.
- Derecho de traspaso.
- Aplicaciones informáticas.
- Anticipos para inmovilizaciones intangibles

Criterios de valoración y normas aplicables

- **Criterios de valoración:**

- **Coste histórico:**

El inmovilizado intangible se valorará siempre por el precio de adquisición o por el coste de producción en caso de que fuera un intangible válido para la producción de la empresa.

- **Valor razonable:**

Es conocido como valor razonable o importe por el que puede ser intercambiado los activos entre las partes interesadas. Con carácter general, esto se calcula el valor fiable del mercado activo, dada la situación esto productos no suelen aparecer en la lista para poder valorarlos, entonces la empresa los tiene que valorar mediante la aplicación de modelos y técnicas de valoración

- **Valor en uso de un activo o de una unidad generadora de efectivo:**

A esto llamamos el valor actual de los flujos de efectivo en futuro esperados que son derivados de la utilización de un curso normal del negocio y en este caso por la enajenación u otra forma de disposición a tenerlo en cuenta.

- **Valor contable o en libros:**

Es el importe por el que se registra en los datos contables.

Registro y valoración inicial

- **Criterios generales de contabilización:**

- **Principales movimientos de las cuentas:**

Aparece en el lado del activo en el balance de situación, aparece reflejado con saldo deudor pero esto implica un cargo que corresponde al activo intangible, normalmente este abono es el precio de adquisición del producto.

Por otra parte el inmovilizado intangible aparece un cargo de abono que es cuando el inmovilizado, se ha considerado que tiene un valor reversible y de esta manera se produce la cancelación ya sea total o parcial, esto sucede cuando el importe del inmovilizado intangible ya ha sido amortizado.

- **Valoración inicial y registro contable**

- **Adquisición mediante compraventa a terceros ajenos a la entidad:**

Se valoran desde el precio de adquisición, en el que se incluye el importe facturado por el vendedor del activo, teniendo en cuenta cualquier descuento o rebaja que se haya podido ver implicado en la venta de dicho inmovilizado, a esto también habrá que sumarle los gastos adicionales que conlleva el trámite de la venta. También tenemos que incluir los gastos que sean recuperables en Hacienda Pública.

- **Inmovilizado intangible generado internamente por la propia empresa.**
- **Costes de producción:**

Estos son los generados directamente por la empresa, ya sea para la puesta en marcha, para crear o para preparar el activo, que esto es necesario para su puesta en marcha.

- **Costes directamente imputables:**

Son aquellos que vienen derivados de los recursos, en los cuales el consumo se puede medir y asignar de manera equivocada a un determinado proyecto, normalmente esto son, los precios de adquisición, el precio de las materias primas y otros gastos ocasionados.

- **Costes indirectos:**

Son los que vienen derivados de la fabricación, elaboración o construcción de un proyecto afectado a un conjunto de actividades o procesos.

- **Forman parte de los costes de producción:**

- ➔ Los costes materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación intangible
- ➔ Los coste de las remuneraciones a los empleados derivadas en la generación del activo intangible.
- ➔ Los honorarios para registrar el derecho.
- ➔ Las amortizaciones de patentes y licencias que se utilizan para generar activos intangibles.

- **No forman parte de los costes de producción**

- ➔ Los relacionados con la formación del personal que ha de trabajar con el activo.
- ➔ Los imputables a las funciones administrativas, comerciales u otros desembolsos indirectos de carácter general.

- **Adquisiciones lucrativas por donaciones legales o legados recibidos:**

Se hará uso de este grupo cuando las adquisiciones, sean mediante bienes lucrativos y siempre se valorarán por el valor razonable. El cual añadiremos a la contrapartida que se llama ingresos de donaciones y legados de capital. Esta partida de ingresos al añadiremos directamente la impuesto de patrimonio neto que cuando hagamos el cierre de ejercicio se cancelará.

- **Derechos de uso adquiridos a título gratuito:**

Los derechos de uso adquiridos sin contraprestación, se añadían al inmovilizado intangible, teniendo en cuenta que siempre y cuando no se haya adquirido de manera irrevocable e incondicional y que no superen el plazo de un año. Si se diera la situación que la empresa extendiera la cesión de la vida económica o el derecho de cedido, la empresa se daría en la situación del reconocimiento del correspondiente elemento patrimonial en función de su naturaleza.

- **Adquisición mediante permuta:**

En este bloque podemos sacar dos tipos de situaciones diferentes dependiendo de la permuta a la cual nos queremos acoger. Las situaciones a las que nos acogemos son las siguientes:

- **Permuta con carácter comercial:**

En este caso el inmovilizado intangible que hayamos recibido, se valorará por el valor razonable del activo o de los activos entregados a cambio.

- **Permuta con carácter no comercial:**

Se dirá de esta situación cuando la estimación fiable de los elementos que han intervenido en la operación, se valoren por el valor contable entregado más las partidas monetarias que se han entregado a cambio.

Valoración posterior

A continuación se van a analizar, las causas por las que se pueden realizar correcciones de la valor en el inmovilizado intangible, concretamente en las amortizaciones o en el deterioro de valor de este. Esto se hará a través de la vida útil del inmovilizado intangible, en la cual nos hará falta saber el valor de las amortizaciones.

- **Vida útil**

Para empezar este apartado, tenemos que empezar definiendo la vida útil de un inmovilizado, la vida útil en inmovilizado es lo que la empresa calcula que le inmovilizado va a durar en la empresa y el rendimiento que se le puede sacar mientras este, esté en la empresa.

Del inmovilizado intangible podemos decir que su vida útil es definida, es decir, podemos calcular lo que va a durar en la empresa. Esto se amortiza en el plazo máximo de diez años

- **Amortización**

En la amortización es la pérdida de valor del inmovilizado intangible a consecuencia de las amortizaciones, para estos se tiene en cuenta la vida útil de dicho inmovilizado.

También tenemos que considerar la obsolescencia, que esta les pueda afectar al inmovilizado, tenemos que tener en cuenta que para sacar esto correcto, tenemos que aplicar el método de amortización correcto. Los métodos se aplicarán para ver si las pérdidas son irreversibles y sistemáticas correspondientes a cada ejercicio.

El valor amortizable decimos que es el importe total por el que se va a consumir el inmovilizado intangible a consecuencia de la vida útil que la empresa le va a dar. Normalmente el coste inicial se hace coincidir con el valor de adquisición, de producción o con el propio valor de amortización.

Otro de los conceptos que podemos destacar es el valor residual, de este podemos decir que aunque sea significativo, hace referencia al principio de importancia relativa, con esto quiere decir que no se puede sacar nada en claro a la hora de determinar la amortización.

- **Deterioro de valor inmovilizado intangible**

Decimos que hay un deterioro cuando el valor contable es superior al importe recuperable, con este se dice cuando no a recuperarse la totalidad mediante la generación de flujos de efectivos que se tenían previstos para ese activo.

- **Cuantificación de la pérdida del deterioro**

Cuando hagamos el cierre del ejercicio deberemos valorar, si hay indicios en alguna de las partidas del inmovilizado intangible, se ha deteriorado.

Esta situación se lleva a cabo cuando, el valor contable del inmovilizado se inferior al importe recuperable, en este caso se debe valorar y reconocer la pérdida por deterioro, entre la diferencia de varios valores.

El importe recuperable es el mayor en las siguientes condiciones:

- Su valor razonable menos los costes de venta
- Su valor de uso
- Cero

- **Modificación de las amortizaciones como consecuencia del deterioro**

Cuando el inmovilizado intangible se haya visto deteriorado, podemos decir que el valor amortizable, se ha visto modificado, con lo que conlleva una disminución del importe, por lo tanto ante esta situación la empresa deberá de recalcular el importe de dicha amortización.

- **Reversión del deterioro**

Cuando la causa que provocaba el deterioro, haya dejado de existir, la empresa deberá de revertir la pérdida previamente reconocida. El importe de la reversión será como máximo el límite el valor contable del inmovilizado, que estuviera reconocido en la fecha de la reversión.

Baja del inmovilizado

Se coasionara la baja del inmovilizado intangible cuando llega el momento de la enajenación o disposición del inmovilizado por otra vía diferente, o cuando se de la situación que no se esperen beneficios o produzca rendimientos económicos en un futuro o dejen de cumplir las condiciones por las que estaba en la empresa.

Cuando llegue el momento de la enajenación o disposición del inmovilizado por otras vías, diremos que este sale de la diferencia entre el importe que se obtenga menos los costes de venta, con esto llegaremos a la conclusión si se han generado beneficios o pérdidas, con lo que ya daremos la baja del inmovilizado.

Análisis de los distintos elementos del inmovilizado intangible

- **Gastos de investigación y desarrollo**
 - **Definición y condiciones necesarias para su activación**

Vamos a empezar definiendo qué es la investigación, es aquello que conlleva la indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y una mayor supresión en la comprensión de los existentes terrenos científicos o técnicos.

Mientras que el desarrollo es una aplicación concreta de los logros obtenidos de la investigación a un plan o diseño particular para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos o simplemente sustancialmente mejorados.

- **Valoración y registro contable**

La valoración se realiza por el precio de adquisición, cuando se encargue los elementos de inmovilizado intangible, siempre han de tenerse en cuenta los posibles orígenes de dicho inmovilizado.

- **Adquisición mediante compraventa a terceros ajenos a la entidad**

El inmovilizado intangible se valora siempre por el precio de adquisición, en el que se incluye el importe facturado, es decir, lo que se paga por dicho inmovilizado, también se incluye cualquier descuento o rebaja, más todos los gastos adicionales que esto conlleva, incluiremos todos los impuestos que no son recuperables en Hacienda Pública.

Los gastos financieros no son incluidos el precio de adquisición como mayor importe al inmovilizado intangible, tenemos que decir que estos gastos financieros son necesarios para la puesta en marcha del inmovilizado intangible, con indiferencia se hayan girado por el vendedor que por el comprador.

- **Inmovilizado intangible generado internamente por la propia empresa**

El coste de producción que conlleva el inmovilizado intangible que es generado por la propia empresa, se incluye todos los gastos que son necesariamente atribuibles para la creación, la producción, y la preparación del activo para la puesta en marcha.

También incluiremos los costes directamente imputables, que estos son los que derivan de los recursos cuyo consumo se puede medir y asignar de forma incorrecta, a un proyecto que no correspondan.

Los costes indirectos son los que derivan de lo que se consume de la fabricación, de la elaboración o de la construcción que van asociados a un proyecto, que de manera indirecta afecta al conjunto de actividades o procesos, por los que no resulta viable una medición directa a la cantidad consumida por cada proyecto.

- **Derecho de uso adquirido a título gratuito**

En este grupo decimos que el inmovilizado intangible que añadimos es aquel que es recibido sin contraprestación económica, teniendo en cuenta y siempre que se considere de manera irrevocable e incondicional y el plazo sea superior a un año.

- **Adquisición mediante permuta.**

En esta situación se plantean dos hipótesis:

- **Permuta de carácter comercial**

El inmovilizado intangible se valora por el valor razonable del activo o los entregados a contraprestación, salvo que se vea una evidencia clara del valor razonable activo recibido y el límite de este último.

- **Permuta de carácter no comercial**

Esta es cuando no puede obtenerse una estimación fiable de los elementos que han de intervenir en la operación, el inmovilizado intangible se valorará cuando el valor contable del bien entregado más, este caso las partidas monetarias que son entregadas a cambio, siempre con el límite, cuando este, esté disponible, el valor razonable será el del inmovilizado intangible, si este fuera menor.

Análisis de los distintos elementos del inmovilizado intangible

- **Gasto de investigación y desarrollo**

La investigación es la indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y superior comprensión de los existentes terrenos científico o técnico.

El desarrollo es la aplicación concreta de los logros obtenidos por la investigación a un plan o diseño en particular para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos o sustancialmente mejorados, hasta que se inicie la producción comercial.

- **Concesiones administrativas**

Se entiende por concesión administrativa aquellos actos por los que por una entidad de derecho público transfiere a una empresa la gestión del servicio público o el disfrute del dominio público.

Se entiende por acuerdo de concesión aquel que por la cual la entidad concedente encomienda a una empresa concesionaria la construcción y la explotación.

Los derechos de acceso a la infraestructura por la empresa concesionaria, que normalmente son recibidos normalmente por una contraprestación a los servicios de la construcción que son previamente desarrollados.

- **Propiedad industrial y propiedad intelectual**

Decimos de la propiedad industrial aquella que los costes van incurridos en la obtención de la propiedad industrial o incluso en el derecho de uso de esta o además en la concesión del uso de distintas manifestaciones.

Mientras que de la propiedad intelectual podemos decir que está integrada por lo derechos de carácter personal y patrimonial, que se le atribuye al autor en plena disposición y el derecho exclusivo a la explotación de la obra, teniendo en cuenta que no se ponen limitaciones de uso establecidos en la ley.

- **Fondo de comercio**

Por fondo de comercio entendemos que es el exceso, en la fecha de adquisición, también incluimos el coste de una combinación de negocios sobre el correspondiente valor de los activos que son identificables menos el del pasivo que son asumidos en los términos acogidos en la norma de registro y valoración que son combinables en el negocio.

- **Derecho de traspaso**

Es la cesión de un negocio que se realiza por el arrendatario de este, a un tercero que se hace mediante una contraprestación, quedando de esta manera un tercero subrogado en los derechos y en las obligaciones que han nacido con el contrato de arrendamiento. Las partes que forman el contrato de arrendamiento son el arrendatario y el arrendador.

- **Aplicaciones informáticas**

Es la propiedad o el derecho a uso de una aplicación informática, tanto los que son adquiridos por terceros como los que son adquiridos para el funcionamiento de las empresas.

Este apartado también incluimos los gastos que conlleva el desarrollo de las páginas web.

- **Anticipos de inmovilizado intangible**

- **Contrato de franquicia**

La franquicia es aquello que se realiza en virtud del contrato, en el cual una persona llamada franquicia le cede al franquiciado el derecho de explotación de una marca, que consiste sobre un negocio.

3. Deterioro de unidades generadoras (UGE) y del fondo de comercio

Concepto e identificación de unidades generadoras de efectivo (UGE)

Se hace referencia, a cuando no podemos calcular las pérdidas de un activo de manera individual, se hará de manera conjunta, es decir, se agruparan todos activos para que de esta manera podamos analizar si hay pérdidas o ganancias.

A raíz de esta decisión surge el concepto de unidades generadoras de efectivo (UGE).

Para esta identificación tenemos varios factores, entre ellos son:

- La dirección controla las operaciones de las empresas.
- La dirección adopta las decisiones de continuar o enajenar o disponer de otras vías de los activos y operaciones de la empresa

Se debe de hacer de manera conjunta de un ejercicio a otro, salvo causa justificada.

4. Existencias

Concepto y categoría de existencias

- **Concepto de existencias**

La definición más característica de la existencia es que, son las materias en curso para la producción de la materia de las empresas. Son de dos maneras las existencias:

- Las de producción
- Y las que en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación del servicio

Con respecto al inmovilizado la gran diferencia es que las existencias, tienen un periodo de caducidad en la empresa.

- **Clasificación de existencias**

- **Existencias comerciales**

En este grupo añadimos la mercancía que están dispuestos a la venta sin previa transformación.

- **Materias primas y otros aprovisionamientos**

- **Materias primas**

Son las que mediante la elaboración o transformación, se destinaban a formar parte del proceso productivo de fabricación.

- **Elementos y conjuntos incorporables**

Son los que se fabrican fuera de la empresa y que esta los adquiere para incorporarlos a su proceso de producción, sin que estos sufran cambios.

- **Combustibles**

Materias energéticas susceptibles de almacenamiento

- **Repuestos**

Son piezas destinadas para ser montadas en las instalaciones, equipos o máquinas que la empresa tenga en funcionamiento, todo esto con un ciclo superior de un año.

- **Materias diversas**

Son otras materias destinadas al consumo pero que no son necesarias para el funcionamiento de la producción de la empresa.

- **Embalajes**

Son las cubiertas o envolturas, que normalmente son irrecuperables, pero que son destinadas a la protección del producto que se adquiere.

- **Envases**

Son los recipientes o valijas, que normalmente vienen destinadas a la devolución de estos y vienen cubriendo el producto que hemos comprado.

- **Material de oficina**

Son el destinado a lo que su propio nombre indica.

- **Productos en curso**

- **Productos en curso**

Son los bienes o servicios que se encuentran en fase de formación o transformación en el centro de actividades que la empresa desarrolla.

- **Productos semiterminados**

Son los que se definen en la empresa, como productos terminados y son los que se llevan a la venta final de la empresa, ya sean los consumidores empresas o personas individuales.

- **Subproductos, residuos y materiales recuperables**

- **Subproductos**

Son los que son obtenidos como carácter secundario de la empresa o son accesorios para la empresa principal.

- **Residuos**

Son los obtenidos de manera inevitable a la fabricación de los productos, estos siempre que tengan un valor intrínseco se pueden vender o ser reutilizados para la fabricación de nuevos productos a raíz de estos.

- **Materiales recuperados**

Son los que entran de nuevo almacén para ser de nuevo introducidos en el proceso productivo de la empresa.

- **Reclasificaciones entre existencias e inversiones inmobiliarias/ inmovilizado**

- **Reclasificación entre existencias e inversiones mobiliarias**

Esta clasificación depende de si el activo o el inmovilizado está en función o en uso que se le dé a los elementos, con este podemos decir que se puede modificar a lo largo del tiempo la tendencia de los mismos.

- **Principal general aplicable al cambio de destino**

Cuando cambie la función del inmueble que desempeña, se deberá de aplicar los criterios de acuerdo definidos en el RESOI

- **Existencias reclasificadas a inversiones inmobiliarias**

Decimos de aquellos casos, en los que la venta del inmueble, siempre y cuando formen parte de la actividad de la empresa de manera ordinaria.

Decimos de estos que forman parte de las existencias cuando son bienes inmuebles los que se pueden obtener un arrendamiento operativo.

- **Inversiones inmobiliarias reclasificadas a existencias**

En esta clasificación meteremos los bienes inmuebles que la empresa transformar para hacer la venta de estos posterior.

- **Transferencia entre existencias y inmovilizado**

Hay dos tipos de transferencia, que son las siguientes:

- **Criterios generales:**

Clasificaremos las existencias que tienen un valor de activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de explotación, ya se en el proceso de producción o en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.

De manera que aquellos que quedan vinculados a la empresa de manera permanente, pertenecerán al inmovilizado, el cual clasificaremos como inmovilizado tangible y que no deban clasificarse como inversiones inmobiliarias.

- **Criterios especial de inmovilizado**

Establecemos un régimen especial, en el cual la empresa atenderá al arrendamiento de sus inmovilizados para que posteriormente se pueda sacar a la venta dicho inmovilizado.

- **Fechas de registro de compras y de imputación a pérdidas y ganancias.**

- **Fechas de registro**

El registro que se a de tomar para la adquisición de las existencias en la contabilidad, siempre conforme a unos criterios generales, que estos criterios se establecen el PGC:

Los tres criterios que establece el PGC son los siguientes:

- Que las existencias constituyen un activo para la sociedad

- Que sea probable que los beneficios económicos sean asociados con las existencias vayan a fluir a la sociedad.
- Que el coste pueda establecerse de manera fiable

Esto se hace a nivel internacional, con respecto a las cláusulas-precio. Las condiciones más comunes son las conocidas con las siglas:

- **EX-WORKS:**

Estas siglas significan franco alemán vendedor, lo que significa, que el vendedor debe poner su propio almacén, planificación o fabricación.

- **FAS:**

Estas siglas significan franco al costado del buque, en el que el vendedor tiene que situar la mercancía en el muelle al lado del buque, mientras que el comprador asume todos los gastos que conllevan y los daños originados a partir de este momento.

- **FOB:**

Significan franco a bordo, en el que el vendedor, tiene que situar la mercancía al borde del muelle, en el puerto que se le haya designado en el contrato firmado con anterioridad, asumiendo el comprador todos los gastos que conlleva desde dicho momento.

- **Fecha de imputación de las existencias a pérdidas y ganancias**

Las existencias, se reconocen como un gasto, en el momento de la venta de estas. Una vez sabido esto, tendremos que tener en cuenta que las existencias se imputarán en la fecha de la venta como un gasto y si estas no se vendieran se reconocen como un deterioro de valor.

- **Valoración inicial de las existencias**

- **Criterio de valoración**

- **Base valorativa de las existencias:**

Los bienes y servicios que forman parte de las existencias, son valorados por su coste de adquisición o por el coste de producción.

- **Precio de adquisición:**

En esta definición se incluye el importe facturado, ya que el vendedor posteriormente a su venta, podrá hacer una deducción de cualquier descuento o rebaja que se haya producido en la venta de este.

- **Costes de producción:**

En estos costes se incluye el coste de adquisición de las materias primas u otros combustibles que fuesen necesarios para la fabricación del producto, también podemos añadir los costes de imputación indirectos, que son los que puedan corresponder al proceso de fabricación, elaboración o construcción.

- **Valoración posterior y correcciones relativas**

Como norma general en el cierre de ejercicio, se valoran las existencias al coste inicial o al valor de coste razonable.

- **Definición de valor neto razonable:**

Se define como el valor razonable, el importe, que la empresa obtiene por las ventas de las mercancías, en el mercado. A esto habrá que restar el importe de deducción por los descuentos o rebajas que se pueda producir a la hora de la venta del producto.

- **Valor realizable neto y hechos de cierre de ejercicio:**

Las estimaciones del ejercicio se deben de basar en la evidencia más fiable, es la que mejor se disponga en el momento, siempre en relación con el importe que pueda obtenerse de las existencias. Las estimaciones de valor realizable neto, se han de tener en cuenta la evolución del precio después del cierre.

- **Valor realizable y subvenciones:**

El valor neto realizable se debe tener en cuenta las subvenciones que siempre garantizan el precio mínimo de venta.

- **Valor neto realizable y moneda extranjera:**

Esto se realiza cuando las existencias se compran moneda distinta a la moneda habitual, hay que convertirlo en la moneda oficial que utiliza la empresa.

- **Valor neto realizable de materias primas y otros aprovisionamientos:**

En este caso no procede hacer la realización de corrección de valor, teniendo en cuenta, siempre y cuando sean productos terminados.

5. Activos no corrientes

Consideraciones generales

Para esto hay que hacer un análisis financiero de la entidad para que se pueda estimar el importe y el patrón general de flujos en caja, que la entidad prevé en un futuro.

Para todo esto será necesario que la empresa cuente con la información sobre activos o de los grupos de activos que están dispuestos para la venta.

Activo no corriente mantenidos para la venta

- **Requisitos**

La clasificación de un activo o de un grupo enajenable para la venta, se hace a sabiendas de saber si el valor contable se recupera en la venta de dicho producto.

Tienen que cumplir una serie de circunstancias, en las dos situaciones:

- Cuando el activo o el grupo enajenable esté disponible para la venta, siempre y cuando esté sujeto a las condiciones y al uso de la venta habitual
- Pero habitualmente se puede dar la circunstancia contraria, que prevé una posible venta. Para ellos las condiciones son las siguientes:
 - *“La empresa se debe encontrarse comprometida por un plan para vender el activo o grupo enajenable y haber iniciado un programa para encontrar comprador y encontrar un plan*
 - *La venta debe negociarse activamente a un precio adecuado en relación con su valor actual*
 - *Se espera completar la venta dentro del año siguiente a la fecha de clasificación como mantenido para la venta.” (BOLETIN OFICIAL DEL ESTADO, 2007)*

- **Valoración de activo no corrientes mantenidos para la venta**

La valoración del activo no corriente, se clasifica como mantenidos para la venta, con las siguientes reglas:

- **Ajuste previo a la reclasificación:**

Se hace con carácter previo a la clasificación como activo no corriente y habrá que valorar conforme a la norma de la naturaleza que corresponda.

- **Valoración inicial:**

Cuando hacemos la reclasificación del activo en la categoría de activo no corriente mantenido para la venta, se valora siempre al menor ya sea por su valor contable o por el valor razonable menos los costes de venta.

- **Valoración posterior:**

La valoración posterior se hace en los ejercicios siguientes, mientras se tenga un activo no corriente mantenido para la venta, dichos inmovilizados no se amortizan, si que se deberán hacer las oportunas correcciones de valor, siempre de manera que el valor razonable menos los costes de venta no sea superior al valor contable.

- **Particularidades de las cuentas consolidadas:**

En la clasificación de los activos mantenidos para la venta, se encuentren participaciones de la empresa o de empresas del grupo, se deben tener en cuenta los siguientes criterios ante esta situación:

Si la sociedad, tiene participaciones, ya clasificadas como inversiones en entidades asociadas y multigrupo, que anteriormente se han ido contabilizando como activos no corrientes mantenidos para la venta, deberá de seguir haciéndolo así, siguiendo siempre las normas del PCG

Y otra de las situaciones es que si las inversiones ya sean tanto asociadas como en multigrupo, han sido adquiridas con el propósito de su posterior enajenación, se han de clasificar a la sociedad como mantenida para la venta en la fecha de adquisición, siempre que se cumpla el requisito, que se espera que salga a la venta en el plazo siguiente de un año desde la clasificación como activo no corriente mantenido para la venta

- **Valoraciones de grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta**

- **Ajuste previo a la reclasificación:**

Cuando llegue la fecha de la clasificación del activo no corriente mantenido para la venta, hay que tener en cuenta si existe deterioro, de los elementos que se han registrado y si procede una corrección de valor.

- **Valoración inicial:**

La reclasificación se hace dando de baja los elementos que están clasificados como enajenables, que son aquellos que correspondan al grupo 58. Al hacer esta reclasificación los elementos se valoran con una norma específica.

- **Valoración posterior:**

En los ejercicios siguientes se seguirá el mismo criterio valorativo que el que hemos aplicado al inicio.

6. Arrendamientos

Ámbito de aplicación de la norma de arrendamientos

- **Concepto de arrendamiento**

Se considera arrendamiento cuando el arrendador cede al arrendatario cualquier instrumento, en el cual el arrendador recibe una suma de dinero por esto. Con este intercambio de dinero el arrendatario tiene todo el derecho sobre el instrumento que tiene alquilado.

Esto se hace mediante un contrato en el cual, ambas partes firman el acuerdo y las condiciones que han pactado.

- **Ejemplos de contratos que se contabilizan como arrendamientos**

- **Renting:**

El renting, es también conocido como arrendamiento empresarial, se trata de un acuerdo empresarial, por la cesión de un bien inmueble, que se completa este acuerdo con la firma de un contrato.

El renting normalmente en las situaciones en las que actúa, es en vehículos y productos informáticos, en el contrato se firma una cuota fija, dicha cuota vale para hacer frente a los gastos que el producto arrendado lleva.

- **Usufructo:**

Es un derecho de uso y disfrute de un bien, pero el arrendatario, tiene el disfrute del bien pero no la propiedad de dicho bien.

- **Cesión de amarres:**

Es el derecho preferente de uso de un amarre, el concesionario del puerto deportivo a un tercero, a cambio de un precio o de un canon, que este tiene que ser entregado de una vez a la hora de la firma del contrato.

Clasificación de los arrendamientos

- **Criterio de clasificación**

Hay dos principios en los que se basa el arrendamiento, es el arrendamiento financiero y el arrendamiento operativo, teniendo en cuenta el grado en los riesgos y los beneficios, que vengan derivados de la propiedad del activo que puede afectar tanto al arrendador como al arrendatario.

- **Arrendamiento financiero**

Es también conocido en inglés como “leasing”, este consiste en todo lo que se transfiere sustancialmente, todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto de contrato.

- **Arrendamiento de inmueble con opción a compra con deducción de cuotas pagadas por el arrendamiento:**

El ICAC nos indica que un arrendamiento de inmueble con opción a compra con deducción de las cuotas pagadas por el arrendatario, es aquel que se hace un contrato de 5 años de un inmueble, con unos pagos mensuales de una cuota acordado. Esto se acuerda por un plazo máximo de 5 años. Con estas cuotas que se han pagado anteriormente, se descontarán del importe cuando se decida hacer la compra.

- **Arrendamiento operativo**

Es aquel que no se transfiere sustancialmente todos los riesgos y los beneficios, son inherentes a la propiedad del objeto del contrato, es decir, no se trata de un arrendamiento financiero.

- **Fecha de clasificación**

Como toda la regla general, el análisis de un arrendamiento financiero o arrendamiento operativo, se deben de hacer referencia a las condiciones existentes, es decir, se hace con la fecha que se contraen los derechos u obligaciones del arrendamiento.

Contabilidad del arrendamiento financiero

- **Contabilidad del arrendatario financiero**

El registro del arrendamiento financiero, se hace referencia en el inicio de la actividad, es decir, cuando el arrendatario empieza el plazo del uso del activo.

- **Contabilidad del arrendador financiero**

El arrendatario tiene el derecho de cobro, por el valor actual pactado, mediante los pagos mínimos que se han firmado en el contrato, al cual se le añadirá el valor residual del activo y habrá que descontar los intereses implícitos de contrato.

7. Contabilización de impuestos

Sección sobre el beneficio empresarial

- **Diferencias entre la base imponible y el resultado contable**

- **Determinación de la base imponible:**

La base imponible hace referencia como norma general a la renta obtenida por el contribuyente, durante el periodo impositivo, restando el importe de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores si los hubiese.

- **Clasificación de las diferencias:**

Haciendo una comparativa entre el ejercicio contable y el fiscal, se ve una diferencia entre el resultado contable y la base imponible. Las causas son las siguientes:

- **Clasificación distinta entre ingresos y gastos:**

Esta diferencia es que en el ámbito contable, no coincide el resultado contable con el resultado fiscal. Esta diferencia viene dada como consecuencia de que hay ingresos y gastos en el ámbito contable y el fiscal, que estos son los que originan las posibles diferencias. Esto se denomina como diferencias permanentes.

- **Valoración e imputación temporal distinta entre ingresos y gastos:**

En determinadas ocasiones el valor contable no coincide con el valor fiscal que se les asigna, lo que conlleva diferencias entre los ingresos y los gastos. Estos es lo conocido como diferencias temporarias.

- **Diferencias permanentes:**

- **Diferencias permanentes positivas:**

Estas diferencias pueden venir originadas por dos motivos, porque los gastos e ingresos contables que fiscalmente no tienen la clasificación fiscal, por lo que no constituyen partidas deducibles y la otra diferencia es porque las partidas computables fiscalmente como ingresos, no se clasifican como tales.

- **Diferencias permanentes negativas:**

Estas pueden tener dos tipos de causas, que los ingresos contables que no constituyen partidas fiscalmente computables y la otra diferencia es que las partidas físicamente deducibles que no constituyan gastos contables.

- **Diferencias temporarias:**

- **Diferencias temporarias deducibles:**

Son aquellas que en ejercicios siguientes darán cantidades menores a pagar o incluso cantidades mayores a devolver en los marcados impuestos, que estos normalmente se recuperan con los activos o se saldan con los pasivos de lo que sale desviado.

- **Diferencias temporarias imponibles:**

Son aquellas que en ejercicios siguientes, las cantidades a pagar serán mayores o menores cantidades a devolver por impuestos, normalmente en medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos derivan. Entre las causas que pueden derivar de las siguientes:

- Operaciones a plazo o con precio aplazado.
- Arrendamiento financiero.
- Amortizaciones.
- Excesos de provisiones.
- Deducibilidad del fondo de comercio.
- Deducibilidad del inmovilizado intangible.

- **Contabilización del impuesto sobre beneficios**

- **Impuesto corriente:**

El impuesto corriente es la cantidad que debe de satisfacer la empresa en la liquidación fiscal del impuesto del ejercicio. Para determinar la base imponible del Impuesto de sociedades, se calcula de la base antes de impuesto (RCAI), se realizan los apuntes en positivo y los negativos a consecuencias de las diferencias permanentes y temporarias, de esta manera obteniendo la base imponible, a la cual a posteriori de obtenerla se le aplicará el porcentaje de impuesto y con esto se obtendrá la cuota íntegra del periodo.

Sección sobre el valor añadido

- **Generalidades:**

El impuesto de valor añadido, es la base de sostenimiento de manera indirecta, del sistema español. El IVA, se trata de un impuesto que recae sobre el consumo de los bienes y servicios de territorio español. Este opera a lo largo de las diferentes fases del proceso productivo, ya sea de bienes o servicios.

Otros impuestos y tasas

- **Impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF):**

Este es un tributo de carácter personal y directo, que está asociado a los principios de igualdad, generalidad y progresividad. El objetivo de este impuesto es la totalidad de la rentas de las personas físicas obtenidas, es decir, lo ganado por una persona física, en los rendimientos de trabajo, de capital o de las actividades económicas.

- **Impuesto general indirecto canario (IGIC):**

Este es un impuesto únicamente aplicable en el territorio de Canarias. Este se aplica en todas las fases del proceso productivo. Este impuesto presenta un carácter especial, de los que podemos destacar la estructura de los tipos y la no sujeción de la mayoría de autoconsumo.

- **Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP Y AJD):**

Es un impuesto de transmisión indirecta, que grava directamente sobre los hechos imposables, que se pueden agrupar en tres modalidades:

- **Operaciones societarias (OS):**

Son las siguientes operaciones:

- La constitución de sociedades, el aumento y disminución de capital social y la disolución de sociedades.
- Las aportaciones que efectúen los socios que no supongan un aumento de capital social.

- El traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad, cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado

- **Actos jurídicos documentados:**

Este tipo de clasificación, admite 3 tipos:

- **Documentos notariales:**

Es el papel timbrado que tienen que emitir las matrices y copias de escrituras, que tiene que ser incluido como una minuta de honorario notarial, se debe centrar en un gravamen el 0,5%, que es aplicable en las escrituras.

- **Documentos mercantiles:**

Se hace gravar un impuesto, que normalmente es de carácter empresarial, salvo que haya anotaciones preventivas, que se hagan práctica de los registros públicos.

- **Documentos administrativos:**

Los documentos mercantiles más conocidos, son las letras de cambio y documentos que realicen la función de giratorios. El impuesto que se ha de cobrar, se cobra mediante los efectos timbrados que llevan las letras de cambio o cualquier elemento giratorio.

- **Transmisiones patrimoniales onerosas (TPO):**

Este constituye el núcleo del impuesto. Este tributo viene grabando de forma preponderante en operaciones entre particulares, esto es, en actos, habituales o no, del tráfico empresarial. Sin excepción a lo anterior están sujetos al TPO, las siguientes actividades:

- *“La entrega y arrendamientos de los inmuebles sujetos y exentos de IVA, salvo que se renuncie a la excepción.*
- *La constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre inmuebles.*
- *Determinadas transmisiones de valores, que se equiparan a transmisiones inmobiliarias. (BOLETIN OFICIAL DEL ESTADO, 2007)”*

- **Impuestos especiales:**

Estos impuestos son los que agravan, el consumo de determinados bienes. Se establecen distintas categorías a las que voy a hacer referencia:

- **Impuestos estatales de fabricación:**

Constituyen el hecho imponible en la categoría de fabricación e importación de:

- Alcohol y bebidas alcohólicas.
- Hidrocarburos.

- Labores del tabaco.

- **Impuestos especial sobre determinados medios de transporte:**

Están sujetas a este impuesto:

- La primera matriculación.
- La circulación o utilización

- **Impuesto especial sobre el carbón:**

Este recae sobre la puesta de consumo. Tienen consideración de puesta en consumo, los siguientes puntos:

- La primera venta o entrega de carbón efectuada, en ámbito territorial, posterior a la extracción o a la producción.
- El autoconsumo, a estos efectos se tiene en consideración, que el autoconsumo, se reconoce como la utilización o consumo del carbón, siempre que sea realizado por los productores o extracto, importadores, adquirentes intracomunitarios o empresarios.

- **Impuesto especial sobre la electricidad:**

Es un impuesto de naturaleza indirecta, en el que se agrava el consumo de energía eléctrica o el consumo por los productores de electricidad generada. Las principales características son

- El hecho imponible se produce en el impuesto de suministro de energía eléctrica a una persona o a una entidad que adquiere electricidad para el propio consumo
- La base imponible, coincide con la determinación del IVA, en la que queda excluidas las cuotas del propio impuesto de la electricidad.
- La base liquidable, viene de aplicar el resultado de 85%, siempre y cuando se cumplan los requisitos y las condiciones reglamentarias.

- **Impuestos locales:**

La figura que exige esta contraprestación es la Administración, esto normalmente lo hace con la realización de actividades administrativas, siempre a solicitud del sujeto pasivo. Los impuestos locales son:

- **Impuesto sobre Actividades económicas (IAE):**

Se trata de un impuesto local, el cual, el hecho imponible se crea en el ejercicio de cualquier actividad económica a territorio nacional.

- **Impuesto sobre Bienes Inmuebles:**

Este recae sobre la titularidad de los bienes inmuebles

- **Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica:**

El hecho imponible viene marcado por los vehículos que están aptos para la circulación de las vías públicas.

- **Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y obras:**

La creación de este impuesto es de manera local, en el que hay que tener en cuenta que el hecho imponible es la ejecución de las actividades, en las que se exija una licencia de obra o urbanística, de la manera que se haya obtenido o no, se le exige una contraprestación al usuario y de esta manera se le da derecho a la entidad local que vigile, que se cumple el motivo de la solicitud de la licencia.

- **Impuesto sobre el incremento del valor de terrenos de naturaleza urbana:**

Este se crea a través de la administración pública local, el hecho imponible de este impuesto es la obtención de un mayor valor, con ocasión de trasmisión de su propiedad o de la construcción o la transmisión de cualquier derecho real.

- **Tasas estatales, autonómicas y locales:**

Las tasas se caracterizan por un ser un tributo, que dar lugar a la contraprestación de un servicio o de una mera actividad administrativa, siempre es el contribuyente quien ha de soportarlas, por el servicio u actividad que esté desarrollando.

8. Provisiones y contingencias

Reglas generales

- **Consideraciones previas**

Cuando representamos de manera contable, las obligaciones que tiene la empresa, se incluyen categorías específicas. Estas son:

- **Provisiones:**

En las que se recogen obligaciones, en las cuales se derivan de hechos pasados, que son mandadas en importe o vencimiento.

- **Pasivos Contingentes:**

Se comprenden las obligaciones, en las cuales la existencia, siempre está condicionada, a que tenga lugar en un futuro. Los pasivos los cuales no cumplen los requisitos de reconocimiento, de esta manera se hace poco probable, que ocurra la transferencia de los recursos económicos, o porque no se pueden valorar de forma fiable.

- **Activos contingentes:**

Hechos que vienen del pasado, con la existencia de que puedan o no puedan ocurrir en un futuro.

- **Valoración inicial**

Con la información disponible que tenemos en el momento, las provisiones se deben de valorar a la fecha de cierre del ejercicio, siempre por el valor actual, dando la mejor valoración posible, al importe necesario, para cancelar o transferir a un tercero la obligación.

Cuando las provisiones, sean valoradas con un vencimiento inferior o igual a un año, en el efectivo financiero no es necesario dotar la provisión.

- **Valoración posterior**

El importe de la provisión, siempre se ha de ajustar a los cambios en la estimación de su importe. Los cambios de estimación pueden venir dadas por los siguientes motivos:

- El importe de la cantidad a pagar.
- La fecha de vencimiento de los flujos.
- La tasa de descuento aplicable.

9. Retribuciones al personal y transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio

Retribuciones a corto plazo al personal

- **Remuneración al personal**

En el concepto de remuneración, es la cantidad dineraria que recibe un trabajador por prestar servicios a la empresa, ya sea tanto de manera completa como parcial, ya sea la retribución de manera fija como variable.

- **Indemnizaciones**

Son las cantidades dinerarias que la empresa entrega o resulta obligada a entregar al personal de plantilla, cuando ha ocurrido algún daño o perjuicio. Normalmente estas vienen derivadas de la rescisión del contrato, ya sea de mutuo acuerdo o por parte del trabajador.

- **Aportaciones patronales a la Seguridad Social**

Las aportaciones patronales a la Seguridad Social, también son conocidas como la cuota obrera, es decir, estas representan la cotización al sistema de la Seguridad Social, que es de manera obligatoria desde el inicio de la actividad laboral.

Hay que decir que el empresario tiene la obligación de descontar al trabajador, la cuota de la Seguridad Social, para que estas puedan ser ingresadas junto a la aportación de la cuota del empresario, es decir, la cuota empresarial.

- **Permiso retribuido**

Los permisos retribuidos no aparecen reflejados, en el PGC, pero los tenemos que tener en cuenta ya que ocasiona un gasto para la empresa. Los criterios que se pueden adoptar son los siguientes:

- Aquellos permisos que son a corto plazo pero no son aplicables en un futuro, la empresa los declarará como gasto cuando el trabajador, haga uso del permiso retributivo.
- Aquellos permisos que son a corto plazo, pero que son aplicables en un futuro, si el trabajador no los consume en el ejercicio, se reconoce como un gasto para la empresa, a medida que el trabajador va prestando sus servicios.

- **Otros gastos sociales**

Los gastos sociales son aquellos que vienen originados por naturaleza social, en los cuales el origen viene relacionado entre la empresa y los trabajadores, cuando estos realizan el cumplimiento de alguna disposición legal o de forma voluntaria por iniciativa de la empresa.

En el PGC, se reconocen algunos gastos sociales, como el mantenimiento o subvenciones en economatos y comedores, contribuciones al sostenimiento de escuelas e instituciones de formación profesional, becas para estudios, primas de por contratos de seguros sobre la vida, accidentes, enfermedades, etc.

La entrega de bienes al personal como contraprestación de los servicios que realiza, se registrará como un gasto el importe correspondiente a dicha contraprestación. Si esto conlleva un gasto de IRPF, se deberá de subir el importe de la contraprestación y se hará el ingreso del IRPF.

Retribución a largo plazo al personal

- **Consideraciones generales**

- **Concepto**

Se puede decir los sueldos y los salarios, entran dentro de la política retributiva de la empresa, pero también se puede dar la situación de que las empresas apliquen una serie de complementos adicionales, de los cuales estos compromisos de pagos serán en futuro, por lo tanto el periodo de devengo no coincidirá con el del gasto, con esto, se puede decir que el pago de estos complementos adicionales, se pagarán cuando el trabajador adquiera los derechos.

- **Retribuciones a largo plazo al personal**

En el PGC, tiene consideras las retribuciones a largo plazo del personal, aquellas que son prestaciones post-empleo, es decir, son prestaciones como las pensiones de jubilación o como cualquier otra prestación que sea aplicada a largo plazo y que el pago de esto, se pueda considerar una compensación económica a tiempo indefinido.

Además en el PGC, se puede observar que dos tipos de prestaciones a largo plazo, que son las siguientes es:

- **Retribuciones a largo plazo de aportación definidas**

En este apartado incluimos aquellas prestaciones que tienen una dependencia económica de entidades, como pueden ser entidades aseguradoras o una gestora de planes de pensión, siempre y cuando la empresa no tenga ninguna obligación ya sea de manera legal, contractual o implícita a realizar con la entidad externa.

- **Retribuciones a largo plazo de prestaciones definida**

Estas las podemos reconocer como las de carácter negativo, que son aquellas que no tienen definida la aportación. Un plan de prestación post-empleo, en este caso siempre está exteriorizado, ya sea mediante el pago de primas o mediante aportaciones a los planes de pensiones, que con esto se clasifica como una prestación definida de manera directa o indirecta, a través de un plan, en el cual se conserva las obligaciones, contractuales o implícitas, que la manera que están obligados a pagar a los trabajadores las prestaciones dinerarias en el momento que se les exijan o la otra opción que tienen es pagar las cantidades adicionales.

El pago de las cantidades adicionales se hará cuando, se dé la situación de que el asegurador u otro obligado al pago, no se haga cargo de las prestaciones relativas que se llevan a cabo en las prestaciones.

La obligación que asuma el personal, se deberá de contabilizar como una provisión.

10. Instrumentos financieros

Definiciones

- **Definición Contable**

Para empezar, los instrumentos financieros, son como contratos con los que se da lugar de manera simultánea a un activo financiero en una empresa y a un pasivo financiero o a un patrimonio financiero en otra.

Clasificación y valoración de los instrumentos financieros

- **Clasificación de los instrumentos financieros**
 - **Categorías de para activos financieros**

Se puede hacer una clasificación de los activos financieros, en el PCG nos hace la siguiente clasificación.

- **Préstamos y partidas a cobrar**

Aquí se incluyen los activos financieros no derivados de las siguientes condiciones:

- **Créditos por operaciones comerciales:**

Son aquellos que son originados por la venta de bienes y servicios por operaciones que son originarias del tráfico de la empresa. Aquí englobamos las diferentes cuentas de clientes comerciales a cobrar.

- **Créditos por operaciones no comerciales:**

Son aquellos activos financieros de las distintas acciones y de sus derivados, los cuales no tienen origen comercial, de los cuales los cobros vienen determinados por la cuantía o determinados y que no se negocian en el mercado activo.

- **Inversiones mantenidas hasta el vencimiento**

Esta categoría, esta destinada a los valores que representan la deuda, siempre que tengan una fecha de vencimiento establecida, que haya una fecha de cobro de cuantía determinada o determinable, siempre se negocian en un mercado activo, con la única condición es que la empresa tenga la intervención activa financiera efectiva y que tenga capacidad de mantenerlos activos.

- **Activos financieros mantenidos para negociar**

En este bloque se consigue decir, que se trata de las inversiones con el objetivo que sea esencial para obtener una rentabilidad a corto plazo a través de su venta.

El PGC dice que se considera un activo financiero mantenido para negociar, cuando cumpla estos requisitos:

- “Se origina o adquiere con el propósito de venderlo a corto plazo.
- *Forma parte de una cartera de instrumentos financieros identificados y gestionados conjuntamente de la que existen evidencias de actuaciones recientes para obtener ganancias en el corto plazo.*
- *Es un instrumento financiero derivado, siempre que no sean un contrato de garantía financiera ni hayan sido designados como instrumento de cobertura” (BOLETIN OFICIAL DEL ESTADO, 2007)*

- **Otros activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias**

Dentro de esta categoría, se van a clasificar los instrumentos financieros híbridos, que son aquellos que vienen derivados de manera implícita separable, es decir, que la empresa no sea capaz de separarlos o que por voluntad propia la empresa elija separarlos.

A continuación, se va a explicar lo que es un instrumento financiero híbrido, es aquel que combina un instrumento financiero que sea principal no derivado y un derivado financiero, el cual no puede ser transferido de manera separada pero cuyo efecto es que en determinados flujos de activos financieros híbridos, va variando de manera similar, a lo activos financieros híbridos determinados.

Esta designación de cuando es un activo financiero principal o cuando es un activo financiero híbrido derivado, se hará de la siguiente manera:

- *“Se eliminan o reducen de manera significativa inconsistencias en el reconocimiento o valoración, que, en otro caso, surgirían por la valoración de activos o pasivos; por el uso de diferentes criterios de reconocimiento de las pérdidas o ganancias derivadas de los mismos.*
- *Pertenecen a un grupo de activos financieros o de activos y pasivos financieros que se gestionan conjuntamente y cuyo rendimiento se evalúa sobre la base de su valor razonable, de acuerdo con una estrategia de gestión del riesgo o de inversión documentada, y la información facilitada al personal clave de la dirección se elabora sobre la base del valor razonable. Por personal clave de la empresa se entienden las personas físicas con autoridad y responsabilidad sobre la planificación, dirección y control de las actividades de la empresa, directa o indirectamente, entre las que se incluyen los administradores y directivo.* “
(QMEMENTO)

- **Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas**

En esta categoría, se clasificaron, las inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociados.

Estas inversiones no se deberán de incluir en las otras categorías a efectos de su valoración.

- **Activos financieros disponibles para la venta**

En esta clasificación se incluyen los valores que representen la deuda y los instrumentos de patrimonio propio de la empresa, estos no se debe incluir en ninguna de las categorías anteriores. Estos hacen referencia a los instrumentos que no tienen plan de venta a corto plazo.

- **Categorías para pasivos financieros**

El PGC, establece 3 categorías para los pasivos financieros, son las siguientes:

- **Débitos y partidas a pagar:**

En este apartado se puede hacer otra pequeña clasificación en dos grupos, son los siguientes:

- **Débitos por operaciones comerciales:**

Aquí se incluyen los pasivos, que son derivados del desarrollo de actividades de la empresa. Es decir, se incluyen los efectos comerciales a pagar.

- **Débitos por operaciones no comerciales:**

Son aquellos pasivos financieros, aun no siendo instrumentos financieros derivados, no llegan a ser comerciales.

- **Pasivos financieros mantenidos para negociar:**

Se englobará en esta clasificación cuando:

- *“Se emita principalmente con el propósito de adquirirlos en el corto plazo.*
- *Forme parte de una cartera de instrumentos financieros identificados y gestionados conjuntamente de la que existen evidencias de actuaciones recientes para obtener ganancias a corto plazo.*
- *Sea un instrumento financiero derivado, siempre que no se trate de un contrato de garantía financiera ni se haya designado como instrumento de cobertura” (BOLETIN OFICIAL DEL ESTADO, 2007)*

- **Pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.**

11. Transacciones en moneda extranjera

Los flujos activos de financiero que obtiene una empresa, se pueden ver afectados por las variaciones de tipos de cambio, es decir, siempre está expuesto a constantes cambios.

El riesgo de cambio, es conocido como las posibles variaciones de valor que puede sufrir una empresa, en una determinada moneda, antes estas posibles modificaciones que se pueden realizar, se puede dividir en dos grupos:

- **Riesgo de operaciones:**

Esto viene derivado del impacto en las variaciones de los tipos de cambio de moneda, ya sea en los precios de adquisición o en las ventas que haya en la empresa.

- **Riesgo de moneda de valoración:**

Es cuando esto sucede en la empresa o en un componente de las mismas, siempre se opera en un entorno económico con la moneda distinta de la habitual que se utiliza en la empresa.

Normas sobre moneda extranjera y especificidades del PGC PYMES

La normativa contable Española hace referencia a las siguientes normas en aspecto a la norma extranjera:

- El PGC NRV 11 para PYMES, el PGC PYMES NRV 13

- Las normas de formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, que son aprobadas en el RD 1159/2010

A parte dentro de la moneda extranjera podemos definir, la siguiente normativa:

- Transacciones en moneda extranjera
- Conservación de las Cuentas Anuales a la moneda de presentación

Determinación de la moneda funcional

- **Concepto de moneda funcional**

Los criterios contables que el PGC, aplica en el ámbito de la moneda extranjera, principalmente se basan en el principio de la situación financiera y los resultados que una empresa valora siempre en base a la moneda funcional, que se entiende por moneda económica, aquella que la empresa, le dé uso de manera habitual y con la que frecuente sus transacciones.

Hay que tener en cuenta que la moneda puede variar, dependiendo del ámbito donde se aplique

Contabilidad de transacciones de moneda extranjera

- **Concepto de transacción de moneda extranjera**

En España, la moneda que se usa de manera principal, se trata del Euro, las operaciones o transacciones que hagan en territorio diferente al español, se considerará moneda extranjera.

Pero una empresa española, se puede ver en la situación de que la moneda que utilice sea totalmente diferente a la moneda que se usa en España, ante esta situación se sigue constituyendo efectos contables en moneda extranjera, sin tener en cuenta las anotaciones del Libro diario .

- **Valoración inicial**

Cuando se valoran los registros contables en la moneda funcional, tanto las partidas monetarias como las no monetarias, siempre se deben de convertir en moneda funcional, siempre se hace en el momento de incorporación a la empresa, esto se hace mediante la aplicación del importe de moneda extranjera del tipo del contado entre ambas monedas, pudiendo siempre aplicar un tipo de cambio medio del periodo, esto se hará en el periodo de un mes aproximadamente.

- **Valoración posterior**

En este apartado se puede hacer una clasificación, la clasificación es la siguiente:

- **Partidas monetarias:**

Es el efectivo, donde englobaran los activos y los pasivos, que son con los que se va a pagar o recibir una cantidad determinada. También se incluyen los clientes, proveedores con moneda extranjera y las inversiones con valores representativos, de deuda que cumplan los requisitos anteriores.

- **Partidas no monetarias:**

Son los pasivos o los activos, es decir, aquellos por los cuales no se va a recibir una cantidad determinada, ni se van a determinar las unidades monetarias. Tenemos que incluir en este grupo los inmovilizados materiales, las inversiones inmobiliarias, el fondo de comercio y otros inmovilizados que no son tangibles.

Dentro de este grupo podemos hacer una clasificación, en la que incluimos dos grupos, son los siguientes

- **Partidas no monetarias valoradas al coste histórico:**

Esta se realiza al cambio existente, en el momento de la incorporación del elemento al patrimonio de la empresa. Las amortizaciones, se determinarán sobre el importe del coste del activo determinando al tipo de cambio histórico.

- **Partidas no monetarias valoradas al valor razonable:**

Cuando elaboramos registros contables en la moneda funcional, las partidas monetarias que son determinadas en la moneda extranjera, se aplicará el cambio, en el momento de determinación del valor razonable.

12. Patrimonio Neto

Consideraciones generales

- **Concepto**

Se entiende por Patrimonio Neto, todo aquel valor de la parte residual, que viene derivado de los activos de la empresa, una vez que ya se han deducido los pasivo que la empresa tiene.

En este apartado también se incluye las aportaciones que son realizadas por el propietario de la empresa o por los socios que forman la sociedad, sin indiferencia se haga en el momento de inicio de la sociedad o durante el desarrollo de esta.

- **Composición**

- **Fondos propios**

Estos están constituidos por:

1. *“Las aportaciones directas realizadas por los propietarios de la empresa, tanto al inicio de la actividad como en momentos posteriores, que no tengan la consideración de pasivo.*
2. *Los beneficios obtenidos en el desarrollo de la actividad, que no han sido repartidos como retribución de las mencionadas aportaciones, que constituyen las reservas y los resultados de ejercicios anteriores*
3. *Los resultados de ejercicio”* (BOLETIN OFICIAL DEL ESTADO, 2007)

- **Ajustes de valoración**

Son los derivados de:

1. *“Activos financieros disponibles para la venta.*
2. *Operaciones de cobertura.*
3. *Otros componentes*
4. *Acciones y participaciones en patrimonio propio*
5. *Otros instrumentos de patrimonio neto”* (BOLETIN OFICIAL DEL ESTADO, 2007)
 - **Subvenciones, legados y donaciones**

“Estos se reconocen con signo negativo, entre otros, el capital escriturado pendiente de exigir desembolso.” (QMEMENTO)

Principios contables

- **Principio de empresa en funcionamiento**

Este principio se aplica, cuando la empresa hace a valoración del patrimonio, que se hace en la suposición de la que la empresa va a tener un funcionamiento de manera ilimitada.

De esta manera no se pretende determinar un valor de los activos a los efectos de enajenación, ni cuál fuese el importe del patrimonio neto que puede resultar líquido en la empresa.

- **Principio de uniformidad**

Hay que tener en cuenta los efectos que se tienen en cuenta, para valorar la evolución de los recursos propios, para ello se deben de mantener de manera determinada en el tiempo y se debe de aplicar los mismos criterios a todos los elementos patrimoniales siempre y cuando tengas las mismas características.

Si fuese necesario el cambio de criterio establecido, se tiene que realizar por causas objetivas que determinen el cambio.

Procedimiento y relaciones contables más usuales

- **Fondos propios**

- **Capital**

En este apartado se recogen las aportaciones que realizan los propietarios de la empresa, al inicio de la actividad o en momentos posteriores que se hace a través de acciones o participaciones sociales.

- **Fondo social**

Este grupo esta destinado para la designación del capital social de las empresas u otras entidades sin forma mercantil.

- **Reservas y otros instrumentos de patrimonio**

- **Prima de emisión o asunción**

La prima de emisión o de asunción consiste en la aportación que los accionistas o los socios realizan, siempre en el caso de emisión o de colocación de las acciones o de las participaciones, siempre a un valor superior al nominal.

Lo que en particular se hace al añadir esta cuenta, es que incluyen las posibles diferencias que pueden surgir entre los valores de las escrituras y los valores por los que se debe de registrar los bienes que son recibidos en el concepto de aportación no dineraria.

- **Reserva legal**

En este apartado se puede hacer referencia a las reservas que son de carácter obligatorio para las S.A. y las S.R.L., también las comanditarias por acciones o las sociedades anónimas laborales. Por norma general, los tipos de sociedades nombradas anteriormente tienen la obligación, de descontar un 10% de los beneficios que se obtienen en el ejercicio.

En este apartado tienen que estar ingresando, hasta que el importe que haya en la reserva, llegue a marca el 20% del importe del capital social.

- **Reservas especiales**

En esta sección se vuelve a hablar de reservas de carácter obligatorio, que son las que en los subgrupos anteriores no se han incluido.

Están recogidas en el art 84 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. Hay una clasificación que se engloban, los siguientes tipos de reservas:

- Reserva para acciones o participaciones de la sociedad dominante
- Reservas estatutarias
- Reservas por capital amortizado
- Reservas por fondo de comercio
- Reservas por acciones propias aceptadas en garantía

- **Reserva voluntaria**

Sale constituida por acuerdo, de la junta general, asimismo de esta manera puede ser utilizado de forma discrecional, conforme hayan tomado decisiones los accionistas que forman la junta general.

- **Reserva de revalorización:**

Es el incremento de un valor que experimenta un activo debido a una norma que permite su actualización o incremento de valor.

- **Reserva por pérdidas y ganancias actuariales y otros ajustes**

Esto se define como un componente del patrimonio neto, de este surge el reconocimiento de las pérdidas y ganancias que tiene la empresa y los posibles ajustes de valor en los activos por unas retribuciones que son post empleadas de los trabajadores con duración del contrato definida.

- **Subvenciones, donaciones y legados**

- **Subvenciones, donaciones y legados concedidos por terceros**

Se habla del importe inicial que se ha de registrar contablemente, ya sea como subvención, como donación o como legado, hablamos del valor razonable del importe concedido, ya este importe recibido de manera monetaria o en especie.

- **Contabilidad del donante**

Se dá de baja el elemento que se entrega y se la contrapartida de esto, es un gasto excepcional para el tercero que hace la donación.

- **Contabilidad para el beneficiario**

En el momento del inicio de la donación, el beneficiario tiene que hacer la siguiente, tiene que contabilizar el activo, aunque en el momento no proceda. Estas subvenciones vienen derivadas de las Administraciones públicas y son casi siempre de carácter monetario pero también se puede dar la situación de que la subvención no sea de carácter monetario y sea un activo el que dona la Administración Pública.

Sin embargo al cierre del ejercicio, la cuenta donde hemos contabilizado el ingreso de la subvención, hay que liquidar y pasarla a una cuenta del patrimonio neto, para que de esta manera se pueda desgravar en la Hacienda Pública, el importe de la subvención.

- **Subvenciones, donaciones y legados concedido por socios o propietarios**

Son las subvenciones, donaciones y legados que no son reintegrables a los socios o a los propietarios, estos no constituyen ingresos, sino que se deben de registrar directamente como fondos propios de la empresa.

- **Subvenciones, donaciones y legados concedidos a empresas del sector público**

Las empresas que pertenecen a los sectores públicos y que reciben subvenciones, donaciones o legados de las entidades públicas, de esta manera financian la realización de actividades de interés público o general.

13. Operaciones entre empresas del grupo

Ámbito de aplicación y alcance

En el PGC se encuentra delimitado las reglas generales y particulares, que son de interés aplicar a las empresas que son del mismo grupo, tal como aparece definido en las normas de elaboración de las cuentas anuales.

Se puede decir que las empresas de grupo son el conjunto de una o más sociedades que son independientes jurídicamente entre sí, pero que se encuentran bajo un control o subordinación ejercido una matriz o controlante y sometidas a una dirección unitaria que de esta manera se determina los lineamientos de cada uno de ellas.

En el PGC, se limita el alcance de las reglas en las operaciones de transacciones con el objetivo de que la transacción sea un negocio, de esta manera la contraprestación que sea entregada, únicamente consista en instrumentos del patrimonio neto propio de la empresa.

Con esto se crea una variación en el Patrimonio Neto de las empresas, en las empresas que intervienen en la operación, para que de esta manera no se pierda la esencia y se produzca un cambio en la unidad económica preexistente.

Criterios generales

- **Normativa aplicable**

Las operaciones que se realizan dentro del mismo grupo de empresas, la normativa que es de aplicación, con independencia del grado de vinculación que haya entre las empresas, sigue las normas generales.

Con carácter general, los objetos derivados de las transacciones, se contabilizarán por el valor razonable en el momento inicial.

En caso de que haya diferencia entre el importe adecuado y el valor razonable y teniendo en cuenta que la contabilización de las operaciones que vienen derivadas del fondo de comercio y no solo asociado a la forma jurídica.

Criterios particulares en las operaciones de reestructuración empresarial

- **Normativa aplicable**

- **Aportación no dineraria de un negocio**

En las aportaciones no dinerarias de un negocio, hay que tener en cuenta que la parte aportante, valorará la inversión por el valor contable de los elementos patrimoniales, los cuales son entregados en las cuentas anuales.

Sin embargo la sociedad adquirente lo tendrá que reconocer por el importe del valor pagado a la empresa aportante.

- **Operaciones de fusión y escisión**

Ante esta situación se tienen que tener en cuenta las siguientes operaciones:

- Cuando se de la situación de que se produce entre empresas del mismo grupo, al empresa dominante, ya sea de manera directa o de manera indirecta, los elementos patrimoniales adquiridos entre ellas se valoran al importe que corresponda.

- Por lo contrario cuando la situación, suceda entre otras empresas del grupo, los elementos patrimoniales adquiridos, también se han de valorar, según los valores contables de las cuentas anuales.
- En el caso de la fusión y de la escisión, cuando haya una diferencia que pueda poner de manifiesto el valor neto de los activos y los pasivos, que la sociedad tenga adquiridos, hay que hacer un ajuste del valor en el patrimonio neto. Cualquier capital que venga derivado de las primas de emisión o del capital, se contabilizará en la partida de reservas. La fecha de contabilización de la fusión y de la escisión se hará en el inicio del ejercicio de apertura de la fusión o de la escisión.

14. Hechos posteriores al cierre del ejercicio

- **Sociedades de capital**

Hay que tener en cuenta los plazos en los que se debe de presentar la formulación, la aprobación, la auditoría y el depósito de las cuentas anuales, voy a hacer referencia en los siguientes puntos:

- **Administradores de la sociedad**

Los administradores tienen el plazo de 3 meses desde el cierre del ejercicio para la aprobación de las cuentas anuales, en este plazo también hay que tener en cuenta que se tiene que generar un informe de gestión, en el que se tiene que incluir la información no financiera y la propuesta de la aplicación de los resultados.

- **Junta general ordinaria**

La Junta general ordinaria se tiene que reunir en el plazo de 6 meses dentro del ejercicio contable, para que en este periodo se pueda aprobar la gestión social, las cuentas del ejercicio anterior y resolver la aplicación del resultado.

- **Auditor de cuentas,**

En el caso de este se puede ver que el plazo es inferior a las dos situaciones anteriores, en este caso, únicamente tiene 1 mes desde que les son entregadas las cuentas a los administradores para la elaboración de un informe.

Por último en el plazo de 1 mes desde la aprobación de las cuentas, los administradores tienen que depositar estas en el registro mercantil, junto con la certificación de los acuerdos de la junta de socio, debidamente firmada por cada uno de ellos y la aplicación del resultado, en el caso de las cuentas consolidadas.

- **Tratamiento contable de los hechos posteriores al cierre**

- **Tipos de hechos posteriores**

En este apartado se hablará de la determinación de las diferentes tipologías de los mismos, en el que se hará referencia al diferencia de los hechos según muestran las condiciones que ya

existan a la fecha del cierre del ejercicio o si fuese por lo contrario a las posibles modificaciones que si existiesen después de la fecha de aprobación.

▪ **Tipo 1: Hechos posteriores que muestran las condiciones anteriores a la fecha de cierre (Hechos posteriores que se ajustan a las cuentas anuales)**

En esta situación se incorporarán a las cuentas anuales, de acuerdo a la naturaleza por la que actúen, se harán mediante:

- El ajuste de saldo
- La información de memoria o
- Se puede utilizar ambas situaciones.

▪ **Tipo 2: Hechos posteriores indicativos de condiciones posteriores a la fecha de cierre (Hechos posteriores que no se ajustan a las cuentas anuales)**

Por lo contrario en este apartado, se puede ver los que no se ajustan a las cuentas anuales en el momento del cierre del ejercicio.

Dada la situación de que los hechos sean considerados de tal importancia, que si no se llegase a facilitar la información al respecto, se podría llegar a distorsionar la capacidad de la evolución de los usuarios de las cuentas anuales.

Con la información facilitada, se debe de hacer de incorporación de la siguiente información.

- La naturaleza del hecho posterior
- La estimación del impacto, o manifestación de la invisibilización de realizar la estimación, cuando se presente la omisión de los mismos y pudiera distorsionar la capacidad evolutiva de la entidad.
 - **Régimen especial de los activos contingentes**

Cuando hay un activo que está asociado a un litigio y el ingreso que viene derivado de este litigio, se devengará en el ejercicio, ante la decisión del tribunal, cuando éste resuelva.

Cuando el tribunal ya haya declarado una respuesta y el fallo se genere entre la fecha de cierre del ejercicio y la fecha de formulación de las cuentas, el activo que está asociado al litigio, no se tendrá en cuenta hasta el ejercicio siguiente en el que se ha producido el fallo.

● **Empresa en funcionamiento**

En el Plan General Contable, se indica de manera expresa que cualquier información que se vea afectada por el principio de empresa en funcionamiento y que por este motivo las cuentas anuales no se formulen en base a lo marcado.

Aunque con posterioridad al cierre del ejercicio, se determine la decisión de liquidar la empresa, cesar su actividad o incluso aunque no haya una perspectiva más realista para hacerlo.

Se puede dar la situación en lo que el principio de funcionamiento de empresa no se esté aplicando correctamente, ante esta situación las cuentas anuales se elaborarán en función del principio que establece el ICAC.

- **Cuentas anuales**

Teniendo en cuenta las peculiaridades con las que son recogidas las cuentas anuales, siempre en relación a los hechos que son posteriores al cierre del ejercicio, estas se merecen un análisis más detallado, en la reformulación de las cuentas anuales, esto sucede a consecuencia de haber tenido en cuenta la información que es necesaria, tras el cierre del ejercicio, así como saber la información necesaria para incluir en la memoria.

- **Reformulación de cuentas anuales por información conocida después del cierre**

Teniendo en cuenta el principio de prudencia, una vez que las Cuentas Anuales son redactadas por los administradores y ya se encuentran aprobadas, hay que saber si se tiene conocimiento de los errores o de los posibles riesgos, que de cierta manera puedan afectar a la imagen fiel de la empresa, aunque estos errores se han conocidos con posterioridad al cierre del ejercicio. Ante esta posible situación se debe de hacer la reformulación de las cuentas anuales. Esta reformulación se deberá de producir, hasta que se lleve el proceso de la aprobación de estas de nuevo.

En el caso de que se encuentren errores o los riesgos que se hallan reconocidos en el cierre del ejercicio y antes de la aprobación de las cuentas anuales, y estos sean de carácter excepcional y de máxima relevancia con la relación de la empresa. La reformulación no se hará, teniendo que ser estos contabilizados como un error en el ejercicio en el que se ha descubierto.

- **Memoria**

Esta información se debe de incluir en la memoria relativa en el apartado de hechos posteriores al cierre del ejercicio.

Cuentas anuales

Las cuentas anuales forman la información que debe ser accesible necesariamente para los agentes económicos, que están interesados en la situación presente y futuro de la empresa.

Por lo tanto la información que contiene la memoria debe estar suscrita al marco conceptual y debe ser clara, fiable, relevante y comparable.

Las cuentas anuales se puede ver dos modelos totalmente diferentes, el primer modelos de cuentas es el modelo normal, el cual nos presenta un mayor desarrollo de las distintas partidas o apartados y el otro modelo es el abreviado, el cual se produce con una mayor agregación de las partidas y una menor exigencias de información.

Las sociedades anónimas laborales, limitadas, y comanditarias por acciones están obligadas a presentar las cuentas anuales de manera normal, pero también les cabe la posibilidad de presentar las cuentas anuales de manera abreviada, siempre y cuando no estén desarrollando actividades con la unión Europea.

PLAN CONTABLE ESPAÑOL

Las cuentas anuales están formadas por los administradores o por el empresario.

El plan contable establece una serie de normas de realización de estas, las normas a seguir son:

- Expresarán la fecha en las que hacen las elaboraciones y además aparece la firma del administrador o del empresario.
- Deben estar claramente identificados cada uno de los documentos, con la empresa a la que se hace referencia.
- En cada ejercicio deben aparecer las cifras de negocio.
- No pueden modificarse los criterios de contabilidad
- Deben agruparse y desagruparse las determinadas partidas
- Pueden añadirse nuevas partidas.
- Cada partida debe contener la partida cruzada referenciada.

Las cuentas anuales están formadas por:

1. **Balance:**

El balance se presenta de una manera sintetizada de las cuentas patrimoniales, lo que hace que se pueda reflejar la posición estática del patrimonio empresarial, que hacer referencia al cierre del ejercicio. Se debe presentar de una correcta clasificación y ordenada.

En el balance se puede observar que hay dos tipos de balance, uno de ellos es el balance abreviado en el cual se muestra la situación menos detallada que presentan determinadas empresas ante el registro mercantil y el otro es balance normal en el que por lo contrario es aquel que se muestran todos los detalles de los movimientos de la empresa, también se presenta ante el registro mercantil. Anexo 1

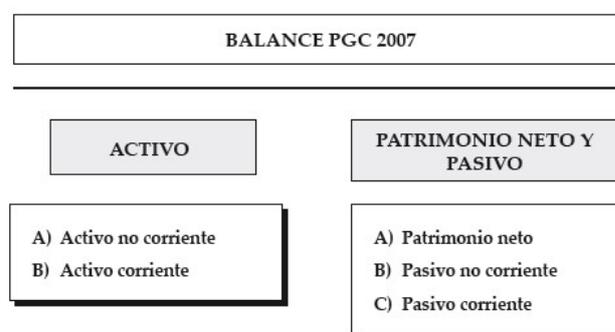


Ilustración 2 Balance (CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS)

2. Cuenta de pérdidas y ganancias:

Es el documento que se recogen los resultados obtenidos al final del ejercicio contable.

Están separados los ingresos de los gastos del ejercicio contable.

Hay otro formato de pérdidas y ganancias que es el abreviado el cual se muestran todos los resultados del año al igual que el normal pero aquí sale de forma esquemática, es decir salen abreviados.

3. Memoria:

Para empezar a hablar de la memoria tenemos que decir que es un componente más de las cuentas anuales, que completa, amplía y comenta la información contenida en los otros documentos que integran las cuentas anuales. Además la memoria contiene una serie de información que amplía el contenido del estado de financieros que están integrados por las cuentas anuales.

El plan contable nos proporciona un esquema que tenemos que seguir para la elaboración de la memoria, los aspectos a seguir son los siguientes:

- Los modelos normal y abreviado recogen la información mínima que se debe de cumplimentar pero aquellos aspectos en los que no se considere información significativa, no se deberá de cumplimentar en los apartados correspondientes.
- Toda la información no incluida en la memoria y que sea necesaria para el comprensión de las cuentas anuales como objeto de desarrollo, para que las cuentas anuales muestren la imagen fiel de la empresa, la situación económica y los resultados obtenidos por la empresa.
- También se incluirán los datos cualitativos que venga derivados del ejercicio anterior. La información cuantitativa debe hacer referencia tanto al ejercicio anterior como a las cuentas anuales del ejercicio anterior.



Ilustración 3 Modelos de Memoria (SUPER CONTABLE, 2015)

4. Los cambios del patrimonio neto

Está compuesto por dos libros que corresponden al libro de ingresos y gastos reconocidos y el estado total de cambios en el patrimonio neto.

El primer libro está compuesto por los ingresos y los gastos que se han reconocido, diferentemente de la cuenta de pérdidas y ganancias, también aparece los registros directos que corresponden al patrimonio neto de la empresa y así como las posibles pérdidas. Esto está encuadrado en los números de grupos 6, 7, 8 y 9.

El segundo libro está formado por los movimientos que ha habido dentro del patrimonio neto durante el ejercicio vigente.

A consecuencia de esto se incluye también las variaciones del patrimonio neto del ejercicio en curso, estas variaciones vienen derivadas de los movimientos derivados de los socios o propietarios que la empresa tenga, así como los criterios contables y correcciones o errores o variaciones que hayan surgido durante el año.

B) ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL... DE 201x												
Cuenta	Tipo de cambio		Rango	Transferencias, participaciones en patrimonio propios	Reservas de otros ingresos	Otras operaciones de socios	Ganancias del ejercicio	De dividendos	Otras disminuciones de patrimonio	Ajustes por cambios de valor	Revalorizaciones, depreciaciones y ajustes en valores	TOTAL
	Existencia	Incidencia										
A. SALDO FINAL DEL AÑO 200x-1												
I. Ajustes por cambios de valor 200x-1 y anteriores												
II. Ajustes por errores 200x-1 y anteriores												
B. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL AÑO 200x-1												
I. Total ingresos y gastos reconocidos												
II. Operaciones con socios o propietarios												
I. Aumentos de capital												
2. (-) Reducciones de capital												
3. Conversión de pasivos financieros en patrimonio neto (conversión obligatoria, condonaciones de deuda)												
4. (-) Distribución de dividendos												
5. Operaciones con acciones o participaciones propias (netas)												
6. Incremento (reducción) de patrimonio neto resultado de una combinación de negocios												
7. Otras operaciones con socios o propietarios												
III. Otras variaciones del patrimonio neto												
C. SALDO FINAL DEL AÑO 200x-1												
I. Ajustes por errores de inicio 200x-1												
II. Ajustes por errores 200x-1												
D. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL AÑO 200x												
I. Total ingresos y gastos reconocidos												
II. Operaciones con socios o propietarios												
I. Aumentos de capital												
2. (-) Reducciones de capital												
3. Conversión de pasivos financieros en patrimonio neto (conversión obligatoria, condonaciones de deuda)												
4. (-) Distribución de dividendos												
5. Operaciones con acciones o participaciones propias (netas)												
6. Incremento (reducción) de patrimonio neto resultado de una combinación de negocios												
7. Otras operaciones con socios o propietarios												
III. Otras variaciones del patrimonio neto												
E. SALDO FINAL DEL AÑO 200x												

Ilustración 4 Cambios en el Patrimonio Neto (PABLO PEÑALVER, 2016)

5. Estado de flujos de efectivo

El estado de flujo de efectivo tiene la necesidad de liquidez de la empresa, esto debe estar ordenado de 3 categorías.

Las categorías en las que se ordenan son los flujos de efectivo de la actividad de explotación, el flujo de efectivo de las actividades de inversión y los flujos de efectivo de las actividades de financiación.

El objetivo del estado de flujo de efectivo son los siguientes:

- Proporcionar información oportuna a la gerencia.
- Brindar información acerca de los rubros y actividades.
- Reportar flujos de efectivo pasados para generar pronósticos.
- Determinar la capacidad de la empresa para hacer frente a las obligaciones
- Ayudar a tomar decisiones acerca de las inversiones a corto plazo.

A) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE EXPLOTACIÓN
<ol style="list-style-type: none"> 1. Resultado del ejercicio antes de impuestos. 2. Ajustes del resultado. 3. Cambios en el capital corriente. 4. Otros flujos de efectivo de las actividades de explotación. 5. Flujos de efectivo de las actividades de explotación.
B) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN
<ol style="list-style-type: none"> 6. Pagos por inversiones. 7. Cobro por desinversiones. 8. Flujos de efectivo de las actividades de inversión.
C) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN
<ol style="list-style-type: none"> 9. Cobros y pagos por instrumentos de patrimonio. 10. Cobros y pagos por instrumentos de pasivo financiero. 11. Pagos por dividendos y remuneraciones de otros instrumentos de patrimonio. 12. Flujos de efectivo de las actividades de financiación.
D) EFECTO DE LAS VARIACIONES DE LOS TIPOS DE CAMBIO
E) AUMENTO/DISMINUCIÓN NETA DEL EFECTIVO O EQUIVALENTES
Efectivo o equivalentes al comienzo del ejercicio.
Efectivo o equivalentes al final del ejercicio.

Ilustración 5 Estado de flujo de efectivo (LARRAN JORGE, 2009)

Cuadro de cuentas

El cuadro de cuentas contiene los grupos, subgrupos y todo lo necesario para el título de expresivo necesarios para el desarrollo de la actividad.

El cuadro de cuentas contiene nueve grupos, de los cuales los 5 primeros corresponde al activo, pasivo y patrimonio neto, el grupo 6 y 7, recogen las cuentas de gestión o resultados, es decir, los gastos que ha tenido la empresa. Los grupos 8 y 9 recogen los gastos e ingresos imputados al patrimonio neto.

Se va a explicar cada uno de los grupos más detenidamente:

Grupo 1 financiación básica

En este grupo comprende el Patrimonio Neto y la financiación ajena a largo plazo que la empresa tiene destinada, como norma general para la financiación del activo no corriente y además de esta manera poder cubrir una parte del activo corriente, también se pueden incluir alguna situación transitoria.

Grupo 2 Activo no corriente

Son los activos destinados a formar parte de la empresa de manera duradera, en el que se incluye las inversiones financieras, en las cuales el vencimiento de enajenación o de duración en la empresa es superior a un año.

Grupo 3 existencias

Las existencias son activo, los cuales la empresa adquiere para ser vendidos en el curso de la explotación, en el proceso de producción o en la forma de materiales o suministros, los cuales son para ser consumidos durante el proceso de producción o para la prestación de servicios.

Grupo 4 acreedores y deudores por operaciones comerciales

Son instrumentos financieros y cuentas, los cuales tienen origen en la Administración Pública, también que tener en cuenta los saldos que tienen un plazo de vencimiento superior a un año.

Grupo 5 Cuentas financieras

Son instrumentos financieros que vienen originados por operaciones no comerciales, es decir, por operaciones totalmente ajenas al tráfico, en las cuales cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera que se tenga que realizar, en un plazo no superior a un año y medios líquidos disponibles.

Grupo 6 compras y gastos

Se habla del aprovisionamiento de las mercaderías y los demás bienes que son adquiridos por la empresa, para venderlos, ya sea de manera alterada su forma o sustancia o previo sostenimientos de procesos industriales, ya sean de adaptación, de transformación o de construcción.

También engloba todos los gastos que tiene la empresa durante el ejercicio en corriente, ya sean las adquisiciones de los servicios, y de los materiales que son consumibles, la variación de existencias adquiridas u otros gastos o posibles pérdidas que se puedan ocasionar durante el ejercicio.

Grupo 7 Ventas e ingresos

En este grupo se clasifican las enajenaciones de los bienes y prestaciones de los servicios que son derivados del tráfico de la empresa.

También se agrupa los ingresos, las variaciones de existencias y los beneficios del ejercicio.

Grupo 8 y 9 ingresos y gastos imputados al patrimonio neto

Estos ingresos y gastos van directamente a la cuenta de resultado de ejercicio de la empresa.

Definiciones y relaciones contables

Esta es la última parte que forma el plan general contable, en esta parte se amplía el cuadro de cuentas, de manera detallada y describiendo todos los elementos patrimoniales, gastos e ingresos que se reflejan en cada grupo o subgrupo.

El contenido del cuadro de cuentas, que se incluye para despejar cualquier contenido de cada vez rúbrica o partida de las cuentas anuales.

Conclusiones

La contabilidad es una parte de la economía que estudia los distintos sistemas o las distintas partidas, en las cuales se reflejan los movimientos financieros de una empresa o de una entidad, de esta manera sirve para garantizar una fiabilidad y dar una precisión en la información, esto se hace a través de unos rigurosos métodos, tanto de medida, como de precisión como de distribución, como así lo exige la normativa que se le ha de aplicar.

Para las PYMES, se les ha ido haciendo una pequeña simplificación de las obligaciones contables, de tal manera ha sido así que los organismos han creado una normativa específica para ellas.

Con esto se ha conseguido que haya una mayor transparencia e información sobre las operaciones que se realizan en las empresas. Esta exigencia no solo se ha pedido por parte del Gobierno si no también por parte de los socios o accionistas mayoritarios, que forman parte de esta. Lo que se ha conseguido con la transparencia y la muestra de la información sobre las empresas, es que el número de personas que se interesen por la información de las empresas, antes de hacer algún tipo de inversión sea mayoritaria.

En este caso centrándome en la parte de la contabilidad en España, se puede observar que hay un gran número de normativa, en la cual recoge mucha información de cómo gestionar, de cómo aplicar, la contabilidad en las diferentes situaciones a las que se pueden ver afectados y gracias a esta aplicación de la normativa se están creando herramientas más fuertes y complejas para dar una mayor información sobre el desarrollo y la aplicación de la contabilidad.

Como conclusión final lo que se puede decir es que la contabilidad lo que quiere es mostrar una imagen fiel y honesta en la aplicación de sus procesos, esto lo consigue haciendo frente al contexto cambiante del marco normativo, para conseguir todo esto se necesita una constante actualización de toda la información relacionado en los cambios tanto en clientes, como en proveedores, como en gestiones que se hallan a desarrollar.

La decisión por la que elegí hacer mi trabajo sobre la contabilidad, es porque me resulta un tema muy apasionante y tenía claro que cuando me tocara elegir el trabajo, me enfocaría en esta rama.

También pienso que la contabilidad es uno de los pilares fuertes, en la rama empresarial, ya que en la actualidad puede ocasionar muchos problemas, por falta de transparencia. Y hoy en día gracias a las noticias que tenemos tanto en prensa como en televisivas, nos hace darnos cuenta de los importantes que es una empresa muestre su imagen fiel y honesta gracias a la contabilidad.

He decidir que es un trabajo tedioso, por la mucha información que hay sobre la contabilidad, en todas su ramas y gracias a la involucración y lectura de muchos libros, revistas y artículos, me ha hecho entender alguno conceptos los cuales no tenía del todo claros o que desconocía su existencia.

Se puede decir que en la actualidad hay una elaboración en proyecto por parte del Instituto de Contabilidad y Auditoria de cuenta (ICAC).

BIBLIOGRAFÍA

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO. (27 de 12 de 1990). Recuperado el 15 de 01 de 2020, de REAL DECRETO 1643/1990 PLAN GENERAL CONTABLE: <http://www.boe.es/boe/dias/1990/12/27/pdfs/A38531-38616.pdf>

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO. (27 de 02 de 2004). Recuperado el 05 de 07 de 2019, de REAL DECRETO 296/2004, POR EL QUE SE APRUEBA EL RÉGIMEN SIMPLIFICADO DE LA CONTABILIDAD: <http://www.boe.es/boe/dias/2004/02/27/pdfs/A09248-09259.pdf>

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO. (21 de 11 de 2007). Recuperado el 13 de 02 de 2019, de REAL DECRETO 1515/2007, POR EL QUE SE APRUEBA EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD DE PEQUEÑAS Y MEDIAS EMPRESAS Y LOS CRITERIOS CONTABLES ESPECIFICOS PARA MICROEMPRESAS: <http://www.boe.es/boe/dias/2007/11/21/pdfs/A47560-47566.pdf>

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO. (20 de 11 de 2007). Recuperado el 15 de 04 de 2020, de REAL DECRETO 1514/2007, PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD: <http://www.boe.es/boe/dias/2007/11/20/pdfs/A47402-47407.pdf>

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO. (17 de 12 de 2016). Recuperado el 08 de 05 de 2020, de REAL DECRETO 602/2016, DE 2 DE DICIEMBRE POR EL QUE SE MODIFICAN EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2016-11954>

CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS. (s.f.). Recuperado el 19 de 05 de 2020, de <https://www.contabilidadtk.es/estructura-del-PGC.html>

CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS. (s.f.). Recuperado el 19 de 05 de 2020, de ESTRUCTURA DEL PLAN CONTABLE DE GENERAL: <https://www.contabilidadtk.es/estructura-del-PGC.html>

CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS (CEF). (s.f.). Recuperado el 11 de 03 de 2020, de MANUAL DEL NUEVO PLAN CONTABLE 2007. UNIDAD 11: <http://www.contabilidad.tk/norma-de-valoracion-16%3A-pasivos-por-retribuciones-a-largo-plazo-al-personal.htm>

DESCUADRANDO. (30 de 04 de 2011). Recuperado el 15 de 05 de 2020, de COMPARATIVA ENTRE EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD 1990 Y EL PLAN GENERAL DEL 2007: http://descuadrando.com/index.php?title=Comparativa_entre_el_Plan_General_de_Contabilidad_1990_y_el_PGC_2007&oldid=1127

EMPRENDEPYME. (14 de 07 de 2011). Recuperado el 25 de 05 de 2019, de MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD : <https://www.emprendepyme.net/marco-conceptual-de-la-contabilidad.html>

FERNÁNDEZ, S. A., & APARICIO, J. R. (s.f.). *CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS*. Recuperado el 15 de 12 de 2019, de <http://www.contabilidad.tk/manual-del-nuevo-plan-general-contable.html>

Francisco M, P., Gil, A., & Murillo, R. (2011). *TRATAMIENTO DE LA DOCUMENTACIÓN CONTABLE*. MADRID: MC GRAW HILL.

JAIME, J. L. (27 de 06 de 2019). *ECONOMIPEDIA*. Recuperado el 27 de 05 de 2020, de ECONOMIPEDIA: <https://economipedia.com/definiciones/pasivo.html>

LARRÁN JORGE, M. (2009). *FUNDAMENTOS DE CONTABILIDAD FINANCIERA. TEORÍA Y PRÁCTICA*. MADRID: PIRÁMIDE.

MARTÍN, V. G. (2008). *CONTABILIDAD ADAPTADA AL PLAN GENERAL CONTABLE*. MADRID: PIRÁMIDE.

MARTÍN, V. G. (2011). *CONTABILIDAD ADAPTADA AL PLAN GENERAL CONTABLE 2008 (2ª EDICIÓN)*. MADRID: PIRÁMIDE.

MUÑOZ, G. A., MUÑANA, E. J., & RODRÍGUEZ, M. C. (2012). *MANUAL DE FORMACIÓN CONTABILIDAD GENERAL*. ANAYA.

PABLO PEÑALVER. (11 de 11 de 2016). Recuperado el 27 de 05 de 2020, de PABLO PEÑALVER: <https://pablopenalver.com/estado-de-cambios-en-el-patrimonio-neto-al-detalle-contabilidad-pgc-pymes/>

PINA, J. A., SELLÉS, M. E., MULLOR, J. R., CARBONELL, J. F., & RUBIO, J. A. *FUNDAMENTOS Y PRÁCTICA DE CONTABILIDAD*. MADRID: PIRÁMIDE.

QMEMENTO. (s.f.). Recuperado el 16 de 05 de 2020, de <https://acceso.qmemento.com/seleccionProducto.do?producto=P8105#%2FpresentarMemento.do%3Fhref%3D7dbdbba2%26producto%3DZ%26idFragmento%3D%26rnd%3D0.5874228474839271>

SALVÁ, A. S. (2011). *CONTABILIDAD FINANCIERA, EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD. SUPUESTOS*. MADRID: PIRÁMIDE.

SALVÁ, A. S. (2008). *CONTABILIDAD FINANCIERA. EL MODELO CONTABLE BÁSICO. TEORÍA Y SUPUESTOS*. MADRID: PIRÁMIDE.

SANZ SANTOLARIA, C. J. (2018). *CONTABILIDAD TEORIA*. ZARAGOZA: KRONOS.

SUPER CONTABLE. (20 de 05 de 2015). Recuperado el 27 de 05 de 2020, de SUPER CONTABLE: https://www.supercontable.com/informacion/Contabilidad/Cuentas_Anuales.html

ANEXOS

Anexo 1

Balance abreviado (SANZ SANTOLARIA, 2018)

<u>BALANCE</u>			
Nº CUENTAS	ACTIVO	200X	200X-1
	A) ACTIVO NO CORRIENTE	1.700	
213, (281)	II. Inmovilizado material.	1.700	
	B) ACTIVO CORRIENTE	3.300	
300	I. Existencias.	500	
	II. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar.		
430	1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios.	100	
480	V. Periodificaciones a corto plazo.	200	
570, 572	VI. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes.	2.500	
	TOTAL ACTIVO (A + B)	5.000	

Nº CUENTAS	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	200X	200X-1
	A) PATRIMONIO NETO	3.600	
	A-1) Fondos propios.	3.600	
	I. Capital.	2.500	
100	1. Capital escriturado.	2.500	
113	III. Reservas.	100	
129	VII. Resultado del ejercicio.	1.000	
	B) PASIVO NO CORRIENTE	1.000	
	II. Deudas a largo plazo.	1.000	
171	3. Otras deudas a largo plazo.	1.000	
	C) PASIVO CORRIENTE	400	
	IV. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar.		
400	1. Proveedores.	400	
	TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A + B + C)	5.000	

Balance normal (SANZ SANTOLARIA, 2018)

BALANCE

Nº CUENTAS	ACTIVO	200X	200X-1
	A) ACTIVO NO CORRIENTE		
	I. Inmovilizado intangible.		
	II. Inmovilizado material.		
	III. Inversiones inmobiliarias.		
	IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo.		
	V. Inversiones financieras a largo plazo.		
	VI. Activos por impuesto diferido.		
	B) ACTIVO CORRIENTE		
	I. Existencias.		
	II. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar.		
	1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios.		
	2. Accionistas (socios) por desembolsos exigidos.		
	3. Otros deudores.		
	III. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a corto plazo.		
	IV. Inversiones financieras a corto plazo.		
	V. Periodificaciones a corto plazo.		
	VI. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes.		
	TOTAL ACTIVO (A + B)		

Nº CUENTAS	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	200X	200X-1
	A) PATRIMONIO NETO		
	A-1) Fondos propios.		
	I. Capital.		
	1. Capital escriturado.		
	2. (Capital no exigido).		
	II. Prima de emisión.		
	III. Reservas.		
	IV. (Acciones y participaciones en patrimonio propias).		
	V. Resultados de ejercicios anteriores.		
	VI. Otras aportaciones de socios.		
	VII. Resultado del ejercicio.		
	VIII. (Dividendo a cuenta).		
	A-2) Subvenciones, donaciones y legados recibidos.		
	B) PASIVO NO CORRIENTE		
	I. Provisiones a largo plazo.		
	II. Deudas a largo plazo.		
	1. Deudas con entidades de crédito.		
	2. Acreedores por arrendamiento financiero.		
	3. Otras deudas a largo plazo.		
	III. Deudas con empresas del grupo y asociadas a largo plazo.		
	IV. Pasivos por impuesto diferido.		
	V. Periodificaciones a largo plazo.		
	C) PASIVO CORRIENTE		
	I. Provisiones a corto plazo.		
	II. Deudas a corto plazo.		
	1. Deudas con entidades de crédito.		
	2. Acreedores por arrendamiento financiero.		
	3. Otras deudas a largo plazo.		
	III. Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo.		

	IV. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar.		
	1. Proveedores.		
	2. Otros acreedores.		
	V. Periodificaciones a corto plazo.		
	TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A + B + C)		

Anexo 2 Cuenta de pérdidas y Ganancias (SANZ SANTOLARIA, 2018)

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

ANEXO 3 Cuadro comparativo PGC 90 Y PGC 07 (CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS)

