

Deloitte.

Plan General de
Contabilidad y Normas
de Consolidación
Guía de bolsillo



Contacto

Dirección de Auditoría

Germán de la Fuente

Socio

gedelafuente@deloitte.es

Dirección de la Práctica Profesional

Manuel Arranz

Socio

maarranz@deloitte.es

Dirección de Contabilidad

Cleber Custodio

Socio

clcustodio@deloitte.es

Industrias

Productos y Servicios

Juan José Roque

Socio

jroque@deloitte.es

Entidades Financieras

Francisco Celma

Socio

fcelma@deloitte.es

EU&TMT

Jesús Navarro

Socio

jenavarro@deloitte.es

Andalucía y Extremadura

Leopoldo Parias

Socio

lparias@deloitte.es

Cataluña y Baleares

Jaume Buxó

Socio

jbuxo@deloitte.es

Aragón y La Rioja

Pedro Rodrigo Peña

Socio

prodrigopena@deloitte.es

Galicia

Jaime del Olmo

Socio

jdelolmo@deloitte.es

Canarias

Ignacio Ramírez

Socio

igramirez@deloitte.es

Levante

Jesús Tejel

Socio

jtejel@deloitte.es

Castilla y León

Bernardo Rescalvo

Socio

brescalvo@deloitte.es

País Vasco, Navarra y Asturias

Alberto Uribe-Echevarria

Socio

auribeechevarria@deloitte.es

“Esta guía de bolsillo pretende facilitar la consulta rápida del Plan General de Contabilidad y de las Normas de Consolidación pero en ningún caso sustituye o debe ser tomada como referencia normativa en sustitución de los correspondientes textos legales completos”.

Prólogo

Durante los últimos años hemos asistido a una serie de cambios muy significativos relacionados con el sistema contable español. Dichos cambios han sido fiel reflejo de la propia evolución y convergencia de las normas contables en el ámbito internacional así como de la constatación, por parte de los usuarios de los estados financieros, de la importancia creciente que la contabilidad tiene respecto a la toma de decisiones económicas en un entorno tan complejo como en el que vivimos actualmente:

- En una primera etapa, se introdujo en el ejercicio 2005 la obligatoriedad para los grupos consolidados cotizados de emitir sus cuentas anuales aplicando las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).
- En una segunda etapa, en el ejercicio 2007 se aprobó el nuevo Plan General de Contabilidad, aplicable no solo a las empresas cotizadas (estados financieros individuales) sino también a la mayor parte de sociedades españolas las cuales, en general, no habían tenido un contacto significativo previo con las normas internacionales.
- Finalmente, una última etapa en la cual se aprobaron en el ejercicio 2010 las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (NOFCAC) así como una serie de modificaciones que afectaban a cuatro Normas de Registro y Valoración (NRV) del Plan General de Contabilidad, algunas de ellas tan relevantes como la NRV 19ª sobre Combinaciones de Negocios o la NRV 21ª sobre Operaciones entre Compañías del Grupo.

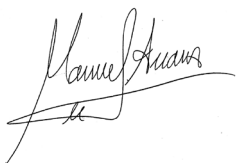
No cabe duda de que la implantación de todo este cambio normativo ha implicado un reto y un esfuerzo significativo, no solo para las propias empresas sino también para los distintos usuarios de la información financiera, auditores, reguladores, analistas o entidades financieras.

No obstante, la experiencia nos ha demostrado que la colaboración entre las partes implicadas, ha supuesto, sin duda alguna, una importantísima ayuda para que hoy en día podamos decir que las dificultades se han superado y que tras los esfuerzos de implantación de la nueva normativa, los resultados alcanzados han sido muy satisfactorios.

Dicha implantación inicial y su posterior aplicación práctica, no ha estado exenta de dificultades derivadas, entre otros motivos, de la elevada complejidad de la nueva normativa en comparación con el antiguo Plan General de Contabilidad del año 1990. Esta circunstancia ha motivado la frecuente necesidad de interpretar y contrastar las normas contables, proceso que requiere, en cualquier caso, de un esfuerzo común de todas las partes implicadas para lograr unos resultados satisfactorios.

Esperamos que esta Guía de Bolsillo actualizada del Plan General de Contabilidad y de las Normas de Consolidación, pueda ser de utilidad y constituir una pequeña ayuda ante este período de cambios en el que estamos inmersos.

Octubre 2011

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Manuel Arranz', with a long horizontal flourish extending to the left.

Manuel Arranz

Socio Director de la Práctica Profesional de Auditoría
Deloitte España

Contexto histórico del cambio de normativa contable

Antecedentes

Empresas cotizadas consolidadas

La Unión Europea (UE) aprobó en 2002 la regulación contable, vigente actualmente, que exige a todas las empresas de la UE que cotizan en un mercado regulado (y forman un grupo consolidado) aplicar las Normas Internacionales de Información Financiera (en adelante NIIF-UE) en sus estados financieros consolidados a partir del 1 de enero de 2005.

Empresas no cotizadas

De acuerdo con la regulación europea mencionada anteriormente, los Estados miembros podían ampliar el requisito de aplicación de las NIIF-UE a las cuentas anuales consolidadas de empresas no cotizadas y a los estados financieros individuales de todas ellas (tanto cotizadas como no cotizadas).

Para analizar las consecuencias de dicha estrategia de la Unión Europea en el entorno español, se creó en 2001 una Comisión de Expertos para la elaboración de un informe sobre la situación de la contabilidad en España y las líneas básicas para abordar su reforma (Libro Blanco de la Contabilidad).

La principal recomendación contenida en el citado libro Blanco fue considerar conveniente que la normativa contable a aplicar en los estados financieros individuales de las empresas españolas fuera la recogida en la normativa local, si bien ésta debía, para ser homogénea, estar en sintonía con lo regulado en las NIIF adoptadas por la Unión

Europea. Adicionalmente, los expertos encontraron adecuado que los grupos consolidados no cotizados pudieran también aplicar voluntariamente las NIIF a partir del 1 de enero de 2005, opción que en la actualidad sigue vigente.

La incorporación de las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la UE al derecho mercantil contable español se produjo a través de la Ley 62/2003 de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

Comisión Europea

Reglamento 1606/2002/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad

- Adopción de las NIIF por los Grupos Consolidados Cotizados a partir de 2005.
- Se prevé extensión, a opción de cada Estado miembro, para no cotizadas.

Reguladores Locales en España: Proceso de armonización contable

Libro Blanco de la Contabilidad 2002

- La Comisión recomienda mantener la normativa contable española para los estados financieros individuales y adaptarla a un marco conceptual y criterios de valoración compatibles con NIIF para lograr homogeneidad.
- Se consideró adecuado dar opción voluntaria de aplicar NIIF a consolidados no cotizados.

Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social

- Incorpora NIIF a sociedades cotizadas consolidadas españolas y se introducen algunas modificaciones básicas del derecho mercantil para homogeneizar con criterios y requerimientos de Normas Internacionales.
 - Permite aplicación de NIIF de forma voluntaria a grupos consolidados no cotizados (exigencia aplicación uniforme en el tiempo y regla de continuidad).
 - Grupos consolidados: se introduce la obligación de consolidar los grupos bajo el concepto de "Unidad de decisión" (art. 42 Código de Comercio), ahora ya derogada.
 - Concepto de valor razonable.
 - Nueva información a suministrar en informe de gestión y memoria de cuentas anuales.
-

Reguladores locales en España: Proceso de armonización contable

Ley 16/2007, de 4 de julio, de Reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea

- El texto de la Reforma mercantil introduce modificaciones al Código de Comercio, el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, incorporando de esta forma un marco general legal que será objeto de desarrollo reglamentario posterior en los aspectos técnico-contables más específicos, autorizándose:
 - Al Gobierno para que a través de Real Decreto apruebe el Plan General de Contabilidad y normas complementarias (en particular, la relativa a consolidación y el plan contable para pymes).
 - Al Ministerio de Economía y Hacienda para que a propuesta del ICAC y mediante Orden Ministerial apruebe las adaptaciones sectoriales del Nuevo PGC.
 - Al ICAC para que apruebe normas de obligado cumplimiento en desarrollo del PGC, en particular en relación con los criterios de valoración y elaboración de cuentas anuales.
- El texto definitivo incorpora también las modificaciones necesarias a la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Reguladores locales en España: Proceso de armonización contable

Real Decreto 1159/2010 por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad

- Desarrolla, en el marco del Código de Comercio, los aspectos específicos de la consolidación de cuentas.
- Dichas normas de consolidación han sido elaboradas con la finalidad de constituir un marco contable armonizado con el Derecho comunitario.
- Se modifican cuatro NRV del PGC:
 - NRV 9ª Instrumentos financieros
 - NRV 13ª Impuestos sobre beneficios
 - NRV 19ª Combinaciones de negocio
 - NRV 21ª Operaciones con empresas del grupo

Reforma contable en España

Así, en las conclusiones del Libro Blanco de la Contabilidad es donde se sitúan las raíces de la reforma mercantil, la cual se materializó en la Ley 16/2007 de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, así como en el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre por el que se aprobó el Plan General de Contabilidad, y en el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprobaron el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para Microempresas.

Toda esta reforma contable habría quedado claramente incompleta de no haberse modificado las normas de consolidación aplicables a los grupos españoles que no utilizan las NIIF-UE como normativa básica para emitir sus cuentas anuales consolidadas. Por ello, el Ministerio de Economía y Hacienda publicó el Real Decreto

1159/2010 de 17 de septiembre por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas. Este Real Decreto incorporó, adicionalmente, una serie de modificaciones que afectaron al Plan General de Contabilidad. En concreto, las Normas de Registro y Valoración (NRV) de dicho Plan que se modificaron fueron las siguientes:

- NRV 9ª sobre Instrumentos Financieros
- NRV 13ª sobre Impuestos sobre Beneficios
- NRV 19ª sobre Combinaciones de Negocios
- NRV 21ª sobre Operaciones entre empresas del Grupo

Por el momento no existe un texto refundido del Plan General de Contabilidad que incluya de forma conjunta la normativa base aprobada en 2007 así como las modificaciones a las cuatro NRV anteriormente indicadas.

Todas las normas anteriormente mencionadas en este apartado entraron en vigor en distintos momentos del tiempo, si bien están plenamente vigentes para los ejercicios que se inicien el 1 de enero de 2011.

¿Qué plan general de contabilidad puedo aplicar?

Junto con el Plan General de Contabilidad aprobado en 2007 se aprobaron, simultáneamente, un Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PGC de PYMES), cuya aplicación es opcional para empresas que cumplan determinadas características. Asimismo, el Plan General de Contabilidad de PYMES contiene los criterios contables específicos para microempresas.

De forma esquemática, la aplicación de cada uno de los planes vigentes es la siguiente:

¿Qué plan general de contabilidad puedo aplicar?

	Ámbito de aplicación	Excepciones
Plan General de Contabilidad	Obligatorio para todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, sin perjuicio de aquellas que puedan aplicar el PGC de PYMES.	
Plan General de Contabilidad de PYMES	<p>Se pueden acoger voluntariamente las empresas que cumplan los requisitos para formular balance y estado de cambios en el patrimonio netos abreviados; es decir que durante dos ejercicios consecutivos reúnan al cierre de cada uno de ellos al menos dos de las siguientes circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none">• El total de activo no supere 2.850.000 euros.• El importe neto de la cifra de negocios no supere 5.700.000 euros.• El número medio de trabajadores empleados en el ejercicio no supere 50. <p>Si forman parte de un grupo de empresas, en la cuantificación de los límites anteriores deberá tomarse la suma de los de las sociedades que conforman el grupo.</p>	<p>No podrá aplicarse en ningún caso si la empresa se encuentra en alguna de las siguientes circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none">• Tenga valores admitidos a negociación en mercado regulado de la UE.• Forme parte de un grupo de sociedades que formule o deba formular cuentas anuales consolidadas.• Su moneda funcional sea distinta del euro• Sea una entidad financiera.

	Ámbito de aplicación	Excepciones
Criterios específicos para MICROEMPRESAS	<p>Estos criterios podrán ser aplicados por las empresas que habiendo optado por aplicar el PGC de PYMES, durante dos ejercicios consecutivos reúnan al cierre de cada uno de ellos al menos dos de las siguientes circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none">• El total de activo no supere 1.000.000 de euros.• El importe neto de la cifra de negocios no supere 2.000.000 de euros.• El número medio de trabajadores empleados en el ejercicio no sea superior a 10. <p>Si forman parte de un grupo de empresas, en la cuantificación de los límites anteriores deberá tomarse la suma de los de las sociedades que conforman el grupo.</p>	

Plan General de Contabilidad

El Plan General de Contabilidad se estructura en cinco partes:

Obligatorio	<ul style="list-style-type: none">• Primera parte: Marco conceptual de la contabilidad• Segunda parte: Normas de registro y valoración• Tercera parte: Cuentas Anuales<ul style="list-style-type: none">- Normas de elaboración de las cuentas anuales- Modelos normales de cuentas anuales y memoria- Modelos abreviados de cuentas anuales y memoria
Voluntario ¹	<ul style="list-style-type: none">• Cuarta parte: Cuadro de cuentas• Quinta parte: Definiciones y relaciones contables

¹ Las partes cuarta y quinta no son de aplicación obligatoria, excepto en aquello que aluda o contenga criterios de registro o valoración.

Marco conceptual

Cuentas Anuales y requisitos de la información a incluir Las cuentas anuales comprenden:

- Balance de situación
- Cuenta de pérdidas y ganancias
- Estado de cambios en el patrimonio neto
- Estado de flujos de efectivo
- Memoria

El estado de flujos de efectivo no es obligatorio para las empresas que puedan formular balance, estado de cambios en el patrimonio neto y memoria abreviados.

La información que se incluya en las cuentas anuales debe de ser relevante y fiable y cumplir con las cualidades de comparabilidad y claridad.

Principios contables

- Empresa en funcionamiento.
- Devengo
- Uniformidad
- Prudencia
- No compensación
- Importancia relativa

En caso de conflicto entre principios contables, deberá prevalecer el que mejor conduzca a reflejar la imagen fiel. Es relevante indicar que la definición del principio de prudencia no es homogénea con la existente en el PGC1990. El principio actual exige ser prudente en las estimaciones y valoraciones a realizar en condiciones de incertidumbre, mientras que en el PGC1990 el principio de prudencia tenía un carácter prioritario.

Elementos de las cuentas anuales y criterios de registro contable:

- Se definen los elementos básicos de las cuentas anuales:
 - Activos, Pasivos y Patrimonio Neto. Se registran en el balance.
 - Ingresos y Gastos. Se registran en la cuenta de pérdidas y ganancias o, en su caso, directamente en el estado de cambios en el patrimonio neto.
- Los elementos se registrarán cuando, cumpliendo las características de su definición (activos, pasivos, etc.), se cumplan los criterios de probabilidad en la obtención o cesión de recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos y su valor pueda determinarse con un adecuado grado de fiabilidad.

Criterios de valoración

El Plan General de Contabilidad indica que se tendrán en cuenta los siguientes criterios valorativos y definiciones relacionadas:

- Coste histórico o coste.
- Valor razonable.
- Valor neto realizable.
- Valor actual.
- Valor en uso.
- Costes de venta.
- Coste amortizado.
- Costes de transacción atribuibles a un activo o pasivo financiero.
- Valor contable o en libros.
- Valor residual.

En el momento de valoración inicial, como norma general, los elementos patrimoniales se valorarán de la siguiente forma:

Criterios de valoración generales

Activos	Pasivos	Provisiones
Precio de adquisición o coste de producción	Valor de la contrapartida recibida, más los intereses devengados pendientes de pago	Valor actual de la mejor estimación del importe necesario para cancelar la obligación

Elementos a valor razonable

Activos y pasivos financieros que formen parte de una cartera de negociación	Activos financieros disponibles para la venta	Activos y pasivos financieros que sean instrumentos financieros derivados
--	---	---

Registro inicial de activos y pasivos que procedan de una combinación de negocios

Inmovilizado material

Valoración

Precio de adquisición o coste de producción. Formarán parte de dicho coste de adquisición o coste de producción:

- Los impuestos indirectos no recuperables.
- La estimación inicial del valor actual de las obligaciones de desmantelamiento o retiro, siempre que estas obligaciones den lugar al registro de provisiones.
- Los gastos financieros que se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado material (siempre que dicho periodo supere el año) y que sean directamente atribuibles a su adquisición, fabricación o construcción.

Valoración posterior

Precio de adquisición o coste de producción menos la amortización acumulada y, en su caso, las correcciones por deterioro reconocidas.

La amortización se realizará en función de la vida útil de los bienes y de su valor residual, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, así como la potencial obsolescencia técnica y comercial que pudiera afectarlos. Si existen partes de un elemento con costes significativos y vidas útiles distintas se amortizarán de forma independiente al resto del elemento.

Correcciones valorativas por deterioro

Se producirá una pérdida por deterioro cuando el valor contable del elemento supere a su importe recuperable.

El importe recuperable del elemento será el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso.

Se introduce el concepto de unidad generadora de efectivo como el grupo identificable más pequeño de activos que genera flujos de efectivo que son, en buena medida, independientes de los derivados de otros activos o grupos de activos.

Al menos al cierre del ejercicio la empresa evaluará si existen indicios de deterioro de algún elemento de inmovilizado material o alguna unidad generadora de efectivo.

Los cálculos de deterioro se realizarán para cada elemento de forma individual y si no fuera posible calcular el importe recuperable para cada bien individual, se determinará el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca cada elemento inmovilizado.

Las correcciones valorativas por deterioro y sus reversiones se reconocerán como un gasto o ingreso, respectivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Permutas

Si tiene carácter comercial, el inmovilizado material recibido se valorará por el valor razonable del activo entregado (salvo que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido y con el límite de este último). Las diferencias de valoración tendrán como contrapartida la cuenta de pérdidas y ganancias.

Se considerará que una permuta tiene carácter comercial si:

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

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

Si la permuta tiene carácter no comercial, el inmovilizado material recibido se valorará por el valor contable del bien entregado, con el límite del valor razonable del inmovilizado recibido si éste fuera menor.

Aportaciones de capital no dinerarias

El receptor valorará los bienes de inmovilizado recibidos por su valor razonable en el momento de la aportación.

El aportante de dichos bienes aplicará lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros.

Existen reglas específicas para aportaciones no dinerarias de un negocio entre empresas del grupo.

Normas particulares

El PGC incluye normas particulares sobre el inmovilizado material y que afectan a:

- Solares sin edificar.
- Construcciones.
- Instalaciones técnicas, maquinaria y utillaje.
- Utensilios y herramientas.
- Trabajos realizados por la empresa para su propio inmovilizado.
- Grandes reparaciones.
- Inversiones materiales en arrendamientos operativos.

Inversiones inmobiliarias

Definición

Activos no corrientes que sean inmuebles y que se posean para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para:

- Su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos, o
- Su venta en el curso ordinario de las operaciones.

Valoración

Se aplicarán las mismas normas de valoración que las relativas al inmovilizado material.

Inmovilizado intangible

Se aplicarán los mismos criterios contenidos en las normas relativas al inmovilizado material, sin perjuicio de lo dispuesto a continuación:

Reconocimiento y valoración inicial

Para reconocer un activo intangible, adicionalmente a la definición de activo y a los criterios de registro del marco conceptual, es necesario que cumpla el requisito de identificabilidad, que implica que se reúnan alguna de las dos condiciones siguientes:

- Ser separable (susceptible de ser vendido, cedido, entregado para su explotación, arrendado o intercambiado).
- Surgir de derechos legales o contractuales.

No se reconocerán como inmovilizados intangibles gastos de establecimiento, listas de clientes, marcas o similares que se hayan generado internamente.

Valoración posterior

En general, se amortizará en función de su vida útil, salvo si tiene una vida útil indefinida, en cuyo caso no se amortizará, pero deberá analizarse al menos anualmente su eventual deterioro, así como revisarse el mantenimiento de los factores que determinan esa vida útil indefinida.

Normas particulares sobre el inmovilizado intangible

Investigación y desarrollo:

Los gastos de investigación serán gastos del ejercicio, aunque podrán activarse como inmovilizado intangible desde el momento en que cumplan las siguientes condiciones:

- Están específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.
- Existen motivos fundados para confiar en el éxito técnico y económico.

Por su parte, los gastos de desarrollo, si cumplen los mismos requisitos indicados anteriormente, se reconocerán en el activo.

- Los gastos de investigación deberán amortizarse en un plazo máximo de cinco años.
- Los gastos de desarrollo deberán amortizarse durante su vida útil, que, en principio, se presume, salvo prueba en contrario, que no es superior a cinco años.

En ambos casos si en algún momento existen dudas razonables sobre el éxito técnico o económico del proyecto, los importes activados deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio.

Propiedad industrial:

Gastos de desarrollo capitalizados cuando se obtenga la correspondiente patente o similar, incluido el coste de registro y formalización de la propiedad industrial. Su amortización y corrección valorativa por deterioro se efectuará según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles.

Fondo de comercio:

Sólo puede reconocerse en virtud de una adquisición onerosa, en el contexto de una combinación de negocios.

Deberá asignarse desde la fecha de adquisición a la unidad o unidades generadoras de efectivo correspondientes.

No se amortizará. En su lugar, se someterá, al menos anualmente, a la comprobación del deterioro del valor, procediéndose, en su caso, al registro de la corrección valorativa por deterioro.

Las correcciones valorativas por deterioro no serán reversibles.

Derechos de traspaso:

Deben ponerse de manifiesto en virtud de una transacción onerosa. Su amortización y corrección valorativa por deterioro se efectuará según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles.

Programas de ordenador:

Podrán activarse tanto los adquiridos a terceros como los elaborados por la propia empresa, aplicándose los mismos criterios de registro y amortización que los establecidos para los gastos de desarrollo.

Otros inmovilizados intangibles (concesiones administrativas, derechos comerciales, propiedad intelectual o licencias):

Serán objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles.

Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta

Activos no corrientes mantenidos para la venta

Se clasificarán como tales los activos no corrientes cuyo valor contable será recuperado fundamentalmente a través de su venta, en lugar de por su uso continuado, y siempre que:

- El activo esté disponible en sus condiciones actuales para su venta inmediata, y
- Su venta sea altamente probable (se contemplan circunstancias específicas para valorar este extremo).

La valoración inicial, en el momento de su clasificación en esta categoría, se hará por el menor importe entre su valor contable (determinando en el momento de la clasificación cualquier deterioro que debiera ser registrado) y su valor razonable menos los costes de venta.

Mientras un activo se clasifique en este epígrafe, no se amortizará.

Si uno de estos activos deja de estar mantenido para la venta se reclasificará a la partida del balance que corresponda a su naturaleza y se valorará por el menor importe, en la fecha de reclasificación, entre su valor contable anterior (ajustado por las amortizaciones y correcciones de valor que se hubiesen reconocido de no haberse clasificado previamente en este epígrafe) y su importe recuperable.

Grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta

Son los conjuntos de activos y pasivos (tanto corrientes como no corrientes) directamente relacionados entre sí que se van a enajenar de forma conjunta en una única transacción.

Para su valoración se aplicarán las mismas reglas descritas en el apartado anterior.

Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar

Arrendamiento financiero

Un arrendamiento se califica de esta forma cuando se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato.

Se presume esta transferencia de riesgos y beneficios cuando, existiendo una opción de compra, no existan dudas razonables de que ésta se va a ejercitar. También se presume esta transferencia, aunque no exista opción de compra, en los siguientes casos:

- La propiedad del activo se transfiere al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento.
- El período de alquiler coincide o cubre la mayor parte de la vida económica del activo.
- Al comienzo del arrendamiento, el valor actual de los pagos mínimos acordados supone la práctica totalidad del valor razonable del activo arrendado.
- Se trata de activos muy específicos que hacen que su utilidad quede restringida al arrendatario.
- En caso de cancelación del contrato las pérdidas derivadas para el arrendador son asumidas por el arrendatario.

- Las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaen sobre el arrendatario.
- El arrendatario puede prorrogar el arrendamiento durante un segundo periodo con unos pagos sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

El arrendatario registrará un activo de acuerdo con su naturaleza y un pasivo financiero por el mismo importe (el menor entre valor razonable del activo arrendado y el valor actual de los pagos mínimos acordados durante el plazo del arrendamiento, calculados al inicio del mismo). La carga financiera total se distribuirá a lo largo del plazo del arrendamiento y se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se devengue, aplicando el método del tipo de interés efectivo.

El arrendador reconocerá el resultado derivado de la operación de acuerdo con los criterios contenidos en la norma relativa a ingresos por ventas y prestación de servicios si es el fabricante o distribuidor del bien arrendado o de acuerdo con los criterios de la norma sobre inmovilizado material, en el resto de los casos. Los intereses se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se devenguen, de acuerdo con el método del tipo de interés efectivo.

Arrendamiento operativo

El arrendador conviene con el arrendatario el derecho a usar un activo durante un período de tiempo determinado, a cambio de percibir un importe único o una serie de pagos o cuotas.

Los ingresos y gastos, correspondientes al arrendador y al arrendatario, derivados de este tipo de contratos serán considerados, respectivamente, como ingreso y gasto del ejercicio en el que los mismos se devenguen.

Cualquier cobro o pago que se haga al contratar un arrendamiento operativo se tratará como un cobro o pago anticipado y se imputará a resultados a lo largo del período del arrendamiento.

Venta con arrendamiento financiero posterior

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

Instrumentos financieros

(modificada por RD 1159/2010)

Ámbito

Esta norma es de aplicación a activos financieros, pasivos financieros e instrumentos de patrimonio propio (generalmente, acciones propias). Asimismo, se aplica en el tratamiento de coberturas contables y transferencias de activos y pasivos financieros.

¿Qué es un instrumento financiero?

Un instrumento financiero es un contrato que da lugar a un activo financiero en una empresa y, simultáneamente, a un pasivo financiero o a un instrumento de patrimonio en otra empresa.

Los activos y pasivos financieros incluyen:

Activos Financieros	Pasivos Financieros
Efectivo y otros activos líquidos equivalentes	Débitos por operaciones comerciales
Créditos por operaciones comerciales	Deudas con entidades de crédito
Créditos a terceros	Obligaciones y otros valores negociables emitidos
Valores representativos de deuda de otras empresas	Deudas con características especiales
Instrumentos de patrimonio de otras empresas	Otros pasivos financieros
Otros activos financieros	Derivados con valoración desfavorable para la empresa
Derivados con valoración favorable para la empresa	

Valoración inicial de instrumentos financieros

Los instrumentos financieros han de valorarse inicialmente al valor razonable en la fecha de adquisición o emisión, que salvo evidencia en contrario, coincidirá con el precio de la transacción.

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

En la valoración inicial de este tipo de inversiones se tendrán en cuenta, adicionalmente, los criterios para determinar el coste de la combinación establecidos en la NRV 19ª sobre combinaciones de negocios. Este criterio adicional ha sido introducido por el RD 1159/2010 por el que se aprobaron las NOFCAC.

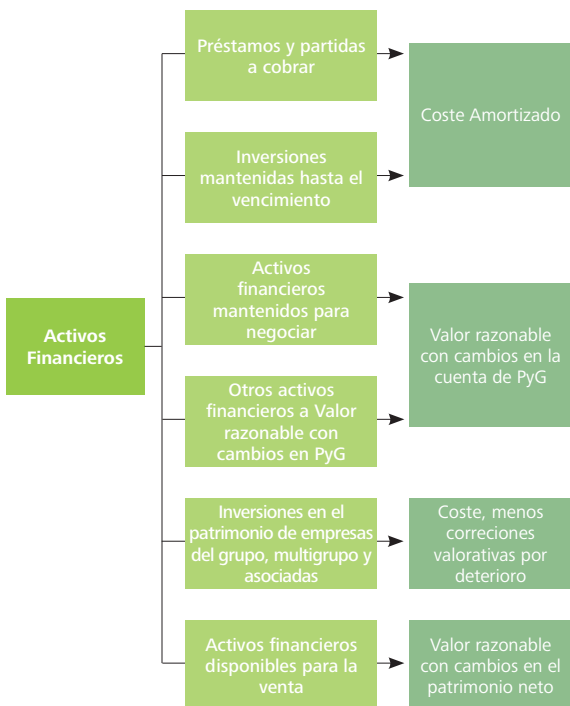
A efectos de la valoración de los instrumentos financieros, la norma indica que los activos y pasivos financieros se clasificarán en algunas de las siguientes categorías:

	Categorías de Activos Financieros	Definición	Categorías de Pasivos Financieros	
1	Préstamos y partidas a cobrar	Créditos o débitos por operaciones comerciales y no comerciales.	Débitos y partidas a pagar.	1
2	Inversiones mantenidas hasta el vencimiento	Valores representativos de deuda, con fecha de vencimiento fijada, cobros de cuantía determinada o determinable, negociados en un mercado activo e intención y capacidad de conservar hasta su vencimiento.		
3	Activos financieros mantenidos para negociar	<ul style="list-style-type: none"> Propósito de revender o recomprar en el corto plazo. Forme parte de una cartera de instrumentos financieros gestionada para obtener ganancias a corto plazo. Sea un instrumento financiero derivado de tipo especulativo. 	Pasivos financieros mantenidos para negociar.	2
4	Otros activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias	Instrumentos financieros híbridos u otros designados inicialmente para su inclusión en esta categoría debido a que: <ul style="list-style-type: none"> eliminan o reducen asimetrías contables. se gestionan y evalúan sobre la base de su valor razonable de acuerdo con una estrategia de gestión del riesgo o de inversión documentada. 	Otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.	3
5	Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas	Inversiones en entidades controladas o bajo influencia significativa. (Éstas no pueden ser incluidas en otras categorías a efectos de su valoración).		
6	Activos financieros disponibles para la venta	Valores representativos de deuda e instrumentos de patrimonio de otras empresas no clasificadas en ninguna del resto de categorías.		

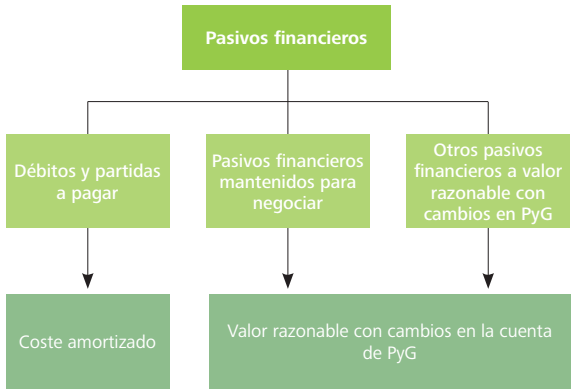
Los instrumentos financieros han de valorarse inicialmente al valor razonable en la fecha de adquisición o emisión, que salvo evidencia en contrario, coincidirá con el precio de la transacción.

Valoración posterior de instrumentos financieros

En el momento de la valoración posterior, los activos financieros se valorarán de la siguiente forma:



Los pasivos financieros se valorarán posteriormente de la siguiente forma:



Instrumentos de patrimonio propio (acciones propias)

El coste de las acciones propias se registrará minorando el patrimonio neto, no como un activo financiero de la empresa.

No se registrará resultado alguno en la cuenta de pérdidas y ganancias por operaciones con los instrumentos de patrimonio propios, sino que todos los resultados serán registrados directamente en patrimonio.

Los gastos derivados de transacciones con instrumentos de patrimonio propio se registrarán directamente contra el patrimonio neto, como menores reservas.

Coberturas contables

Los instrumentos de cobertura son aquellos que se han designado para cubrir un riesgo específicamente identificado que puede tener impacto en la cuenta de pérdidas y ganancias como consecuencia de variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo de una o varias partidas cubiertas.

Una cobertura contable supone que, cuando se cumplan determinados requisitos, los instrumentos de cobertura y las partidas cubiertas se deben registrar aplicando los criterios especificados en la norma, de tal forma que se compensen entre sí los resultados generados por el instrumento de cobertura y la partida cubierta, con el objetivo de conseguir un efecto neutro en la cuenta de resultados.

Las coberturas contables requieren en el momento inicial una designación formal y una documentación de la relación de cobertura; además, la cobertura deberá ser altamente eficaz.

A efectos de su registro y valoración, las operaciones de cobertura se clasifican en las siguientes categorías:

Coberturas	Definición	Contrapartidas de los cambios en el valor del instrumento
De valor razonable	Cubre la exposición a los cambios en el valor razonable de activos o pasivos reconocidos o compromisos en firme aún no reconocidos atribuible a un riesgo particular.	Pérdidas y ganancias.
De flujos de efectivo	Cubre la exposición a la variación de los flujos de efectivo que se atribuya a un riesgo concreto asociado a activos o pasivos reconocidos o transacciones previstas altamente probables.	Patrimonio neto transitoriamente (imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias en el ejercicio en que la operación cubierta prevista afecte al resultado).
De inversión neta en negocios en el extranjero	Cubre el riesgo de tipo de cambio en sociedades dependientes, asociadas, negocios conjuntos y sucursales, cuyas actividades estén basadas o se lleven a cabo en moneda funcional distinta a la de las cuentas anuales.	Negocios sin personalidad jurídica propia y sucursales: Transitoriamente en patrimonio neto (se reconocerán en pérdidas y ganancias en la venta o disposición del negocio). Sociedades dependientes, multigrupo y asociadas: Mismo tratamiento que coberturas de valor razonable por el componente del tipo de cambio.

Existencias

Se valorarán inicialmente por el precio de adquisición o el coste de producción.

El precio de adquisición incluirá adicionalmente al importe facturado por el vendedor, los gastos adicionales hasta que los bienes estén ubicados para su venta (transportes, seguros, aranceles de aduanas y otros directos).

El coste de producción se determinará añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y similares los costes directamente imputables al producto, así como la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los productos de que se trate, en la medida en que correspondan al período de producción y se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal del trabajo de los medios de producción.

En las existencias que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de ser vendidas, se incluirá como parte del precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros conforme a los términos previstos en la norma de inmovilizado material.

El método de asignación de valor, con carácter general, será el de precio medio o coste medio ponderado. El método FIFO también es aceptable. Los bienes no intercambiables se valorarán asignando los costes específicamente imputables a cada bien individualmente considerado.

En la valoración posterior las existencias se valorarán al menor de su precio de adquisición o coste de producción y su valor neto realizable, efectuándose en su caso las oportunas correcciones valorativas a través de la cuenta de pérdidas y ganancias.

En el caso de materias primas y otras materias consumibles en el curso de producción no se realizará corrección valorativa siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos por encima del coste.

Moneda extranjera

Transacciones en moneda extranjera

Son aquellas que se denominan o exigen su liquidación en una moneda distinta a la funcional de la empresa. Se presumirá de forma general que la moneda funcional de las empresas domiciliadas en España es el euro.

Conversión

Las partidas en moneda extranjera se convertirán a la moneda funcional del siguiente modo:

- La valoración inicial en la fecha de transacción se realizará al tipo de cambio vigente en dicha fecha.
- Posteriormente,
 - Las partidas monetarias se valorarán aplicando el tipo de cambio de cierre (por ejemplo, cuentas por cobrar en divisas).

Las diferencias de cambio, tanto positivas como negativas, derivadas de este proceso se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en el que surjan.

- Las partidas no monetarias valoradas a coste histórico quedarán valoradas al tipo de cambio de la transacción (por ejemplo, activos fijos de delegaciones en el extranjero), independientemente del eventual análisis de deterioro.
- Las partidas no monetarias valoradas a valor razonable se valorarán aplicando el tipo de cambio en la fecha de determinación del valor razonable, registrándose el efecto en patrimonio o en la cuenta de pérdidas y ganancias según proceda en función de la naturaleza del correspondiente elemento.

Existen asimismo normas específicas para la conversión de cuentas anuales a la moneda de presentación, cuando excepcionalmente la moneda funcional sea distinta al euro.

Impuesto sobre beneficios

(modificada por RD 1159/2010)

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

Activos y pasivos por impuesto corriente

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

Las deducciones en la cuota del impuesto, así como las pérdidas fiscales compensables de ejercicios anteriores aplicadas efectivamente en el ejercicio, darán lugar a un menor importe del impuesto corriente.

Activos y pasivos por impuesto diferido

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

En general se reconocerá un pasivo por impuesto diferido por todas las diferencias temporarias imponibles, a menos que surjan de:

- El reconocimiento inicial de un fondo de comercio.
- El reconocimiento inicial de un activo o pasivo, en una transacción que no sea una combinación de negocios y no afecte ni al resultado contable ni a la base imponible.

Sólo se reconocerán los activos por impuestos diferidos derivados de diferencias temporarias deducibles, pérdidas fiscales a compensar y deducciones no aplicadas en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras para aplicarlos, salvo que surjan de:

- El reconocimiento inicial de un activo o pasivo, en una transacción que no sea una combinación de negocios y no afecte ni al resultado contable ni a la base imponible.

En la fecha de cierre de cada ejercicio la empresa reconsiderará los activos por impuesto diferido reconocidos y aquellos no reconocidos anteriormente.

Valoración y clasificación

Los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán según los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión, según la normativa que esté vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio.

Los activos y pasivos por impuestos diferidos no deben ser descontados y se deben clasificar dentro de los activos y pasivos no corrientes.

Por último, en el caso de combinaciones de negocio, cuando en la contabilización inicial no se reconocieron activos por impuesto diferido y posteriormente se procede a reconocer dichos activos, se aplicarán los siguientes criterios:

- Los activos por impuesto diferido que se reconozcan dentro del periodo de valoración (generalmente un año) y que procedan de nueva información obtenida sobre circunstancias que ya existían en el momento de la combinación, reducirán el fondo de comercio.
- Los activos por impuesto diferido que se reconozcan después del periodo de valoración, o bien dentro de dicho periodo pero que estén motivados por hechos que no existían en el momento de la combinación, no darán lugar a ajustes del fondo de comercio, registrándose, de forma general, contra resultados.

Ingresos por ventas y prestación de servicios

Valoración

Los ingresos procedentes de la venta de bienes y de la prestación de servicios se valorarán por el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos, que, salvo evidencia en contrario, será el precio acordado menos descuentos y similares.

Ingresos por ventas

Sólo se contabilizarán los ingresos procedentes de la venta de bienes cuando:

- La empresa haya transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de su transmisión jurídica.
- La empresa no mantenga la gestión corriente de los bienes vendidos, ni retenga el control efectivo de los mismos.

Asimismo, los ingresos y los costes a incurrir o incurridos en la transacción deben poder ser valorados con fiabilidad y debe ser probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción.

Ingresos por prestación de servicios

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

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

Provisiones y contingencias

Reconocimiento

La empresa reconocerá como provisiones los pasivos que, cumpliendo la definición y criterios de registro del marco conceptual, resulten indeterminados respecto a su importe o a la fecha en que se cancelarán. Las provisiones pueden venir determinadas por:

- una disposición legal o contractual.
- o por una obligación implícita o tácita, en cuyo caso, su nacimiento se sitúa en la expectativa válida creada por la empresa frente a terceros, de asunción de una obligación por parte de aquélla.

Valoración

De acuerdo con la información disponible en cada momento, las provisiones se valorarán en la fecha de cierre del ejercicio, por el valor actual de la mejor estimación posible del importe necesario para cancelar o transferir a un tercero la obligación, registrándose los ajustes que surjan por la actualización de la provisión como un gasto financiero conforme se vayan devengando.

La compensación a recibir de un tercero en el momento de liquidar la obligación, no supondrá una minoración del importe de la deuda (sin perjuicio de registrar dicho activo, si no existen dudas sobre su percepción), salvo que exista un vínculo legal o contractual, por el que se haya exteriorizado parte del riesgo.

Pasivos por retribuciones a largo plazo al personal

Ámbito

Prestaciones post-empleo, tales como pensiones y otras prestaciones por jubilación o retiro, así como cualquier otra prestación a largo plazo que suponga una compensación económica a satisfacer con carácter diferido, respecto al momento en el que se presta el servicio.

Retribuciones a largo plazo de aportación definida

Contribuciones de carácter predeterminado a una entidad separada –como puede ser una entidad aseguradora o un plan de pensiones–, siempre que la empresa no tenga la obligación legal, contractual o implícita de realizar contribuciones adicionales si la entidad separada no pudiera atender los compromisos asumidos.

Darán lugar a un pasivo cuando, al cierre del ejercicio, figuren contribuciones devengadas no satisfechas.

Retribuciones a largo plazo de prestación definida

Serán aquellas retribuciones a largo plazo al personal que no tengan el carácter de aportación definida.

- El importe a reconocer como provisión será la diferencia entre el valor actual de las retribuciones comprometidas y el valor razonable de los eventuales activos afectos a los compromisos con los que se liquidarán las obligaciones.

Serán activos afectos aquellos que no sean propiedad de la empresa sino de un tercero separado legalmente y que sólo estén disponibles para la liquidación de las retribuciones a los empleados, como por ejemplo las pólizas de seguros.

- Las variaciones del valor actual de las retribuciones comprometidas o, en su caso del activo afecto, en la fecha de cierre del ejercicio, que se deban a pérdidas y ganancias actuariales se imputarán en el ejercicio en el que surjan, directamente en el patrimonio neto, reconociéndose como reservas.
- Los costes por servicios pasados surgidos por el establecimiento o mejora de un plan de retribuciones a largo plazo de prestación definida post-empleo, serán reconocidos como gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias:
 - De forma inmediata si se trata de derechos irrevocables.
 - Si se trata de derechos revocables, de forma lineal en el período medio que resta hasta que los derechos por servicios pasados sean irrevocables.

Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio

Ámbito

Son aquellas transacciones que, a cambio de recibir bienes o servicios, incluidos los servicios prestados por los empleados, son liquidadas por la empresa con instrumentos de patrimonio propio o con un importe en efectivo que está basado en el valor de instrumentos de patrimonio propio, tales como opciones sobre acciones o derechos sobre la revalorización de las acciones.

Reconocimiento

Se reconocerán, por un lado, los bienes o servicios recibidos como un activo o como un gasto, en el momento de su obtención y, por otro:

- un incremento en el patrimonio neto si la transacción se liquida con instrumentos de patrimonio,
- o un pasivo si la transacción se liquida con un importe en efectivo que esté basado en el valor de instrumentos de patrimonio.

En las transacciones en las que sea necesario completar un determinado periodo de servicios, el reconocimiento se efectuará a medida que tales servicios sean prestados.

Valoración

Transacciones que se liquiden con instrumentos de patrimonio:

- Con empleados: Por el valor razonable de los instrumentos de patrimonio cedidos, referido a la fecha del acuerdo de concesión.
- Con proveedores (contrapartida de bienes o servicios): Por el valor razonable, si puede estimarse con fiabilidad, de los bienes o servicios en la fecha en que se reciben. En caso contrario, los bienes o servicios recibidos y el incremento en el patrimonio neto se valorarán al valor razonable de los instrumentos de patrimonio neto cedidos, referido a la fecha en que la empresa obtenga los bienes o la otra parte preste los servicios.

Una vez reconocido el incremento de patrimonio de esta forma, no se realizarán ajustes adicionales al mismo tras la fecha de irrevocabilidad.

Transacciones que se liquiden en efectivo:

- Los bienes o servicios recibidos y el pasivo a reconocer se valorarán al valor razonable del pasivo, referido a la fecha en la que se cumplan los requisitos para su reconocimiento.
- Hasta su liquidación, el pasivo correspondiente se valorará, por su valor razonable en la fecha de cierre de cada ejercicio, imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias cualquier cambio de valoración ocurrido durante el ejercicio.

Subvenciones, donaciones y legados recibidos

Otorgados por terceros distintos a los socios o propietarios

Reconocimiento

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se contabilizarán como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y se traspasarán a resultados atendiendo a su finalidad, sobre una base sistemática y de forma correlacionada con los gastos relacionados.

Las subvenciones, donaciones y legados reintegrables se registrarán como pasivos de la empresa hasta que adquieran la condición de no reintegrables.

Valoración

Se valorarán por el valor razonable del importe monetario recibido o del bien concedido, en el momento de su reconocimiento.

Criterios de imputación a resultados

La imputación a resultados de subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se efectuará atendiendo a su finalidad. Así, aquellas:

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

- Concedidas para financiar gastos específicos: en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.
- Concedidas para adquirir activos o cancelar pasivos:
 - Activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias: en proporción a la dotación a la amortización efectuada.
 - Activos financieros y existencias: en el momento que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.
 - Cancelación de deudas: en el momento que se produzca dicha cancelación o en función del elemento financiado.
- Concedidas sin asignación específica: En el ejercicio en que se reconozcan.

Otorgados por socios o propietarios

No constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios.

Negocios conjuntos

Definición

Actividad económica controlada conjuntamente por dos o más personas físicas o jurídicas mediante un acuerdo estatutario o contractual en virtud del cual convienen compartir el poder de dirigir las políticas financieras y de explotación sobre una actividad económica con el fin de obtener beneficios económicos.

Categorías de negocios conjuntos

Explotaciones y activos controlados conjuntamente que no son empresas jurídicas independientes, como uniones temporales de empresas y las comunidades de bienes:

- Cada partícipe registrará en su balance la parte proporcional que le corresponda, en función de su porcentaje de participación, de los activos y pasivos. Asimismo reconocerá en su cuenta de pérdidas y ganancias la parte que le corresponda de los ingresos generados y de los gastos incurridos por el negocio conjunto.
- Se deberán eliminar los resultados, activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo recíprocos.

Empresas controladas de forma conjunta.

- El partícipe registrará su participación de acuerdo con lo previsto respecto a las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas en la norma relativa a instrumentos financieros.

Operaciones entre empresas del Grupo

(modificada por RD 1159/2010)

Regla general

Las operaciones entre empresas del grupo se contabilizan de acuerdo con las normas generales. Así, en general los elementos objeto de la transacción se contabilizarán en el momento inicial por su valor razonable.

Si el precio acordado en una operación difiriese de su valor razonable, deberá analizarse la sustancia económica de la misma y contabilizarse de acuerdo a la realidad de la operación.

Normas particulares

Las normas particulares sólo son de aplicación cuando los elementos objeto de la transacción deban calificarse como un negocio. En este sentido, las participaciones en el patrimonio neto que otorgan el control sobre una empresa que constituye un negocio, también tienen esta calificación.

Dichas normas particulares regulan tres tipos de situaciones:

Aportaciones no dinerarias:

El aportante valora su inversión por el valor contable de los elementos patrimoniales entregados en las cuentas anuales consolidadas formuladas según NOFCAC. La sociedad adquirente los reconoce por el mismo importe.

Operaciones de fusión y escisión:

Si interviene una empresa dominante y su dependiente, los elementos patrimoniales adquiridos se valoran por el importe que corresponda a los mismos en las cuentas anuales consolidadas de grupo, registrándose en Reservas la diferencia que pudiera ponerse de manifiesto.

En el caso de operaciones entre otras empresas del grupo (por ejemplo, operaciones entre “sociedades hermanas”), los elementos patrimoniales adquiridos se valoran también de la misma forma que la indicada en el apartado anterior.

Las cuentas anuales consolidadas que deben utilizarse a estos efectos son las del grupo o subgrupo mayor cuya sociedad dominante sea española.

En este tipo de operaciones, la fecha de efectos contables es la del inicio del ejercicio en que se aprueba la fusión o escisión, siempre que sea posterior al momento en que las sociedades se hubiesen incorporado al grupo.

Operaciones de reducción de capital, reparto de dividendos y disolución de sociedades.

La empresa cedente registra la diferencia entre el importe de la deuda con el socio o propietario y el valor contable del negocio entregado, con abono a Reservas.

Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables

Cambios en criterios contables y subsanación de errores

Aplicación de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de la información.

El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio o la subsanación del error, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto.

Se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecten estas circunstancias.

Cambios en estimaciones contables

No se considerarán cambios de criterio contable los cambios en estimaciones que sean consecuencia de la obtención de información adicional, mayor experiencia o conocimiento de nuevos hechos con posterioridad al cierre.

El cambio de estimaciones contables se aplicará de forma prospectiva, y su efecto se imputará, según la naturaleza de la operación, como ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio o, cuando proceda, directamente en el patrimonio neto.

El eventual efecto sobre ejercicios futuros se irá imputando en el transcurso de los mismos.

Hechos posteriores al cierre del ejercicio

Hechos posteriores que manifiestan condiciones ya existentes al cierre del ejercicio

Se tendrán en cuenta para la formulación de las cuentas anuales y motivarán, en función de su naturaleza, un ajuste, información en la memoria o ambos.

Hechos posteriores que manifiestan condiciones no existentes al cierre del ejercicio

- No supondrán un ajuste en las cuentas anuales.
- Si son de tal importancia que si no se facilitara información sobre los mismos podría distorsionarse la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales, deberá incluirse en la memoria información respecto a la naturaleza del hecho posterior y una estimación de su efecto (o, en su caso, una manifestación acerca de la imposibilidad de realizar dicha estimación).

En la formulación de las cuentas anuales deberá tenerse en cuenta toda información que pueda afectar a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

Reglas generales de elaboración de las cuentas anuales

Formulación de las cuentas anuales

El empresario o los administradores que las formulen responderán de su veracidad.

Las cuentas anuales se formularán por los Administradores en un plazo máximo de tres meses a contar desde el cierre del ejercicio.

La estructura de las cuentas anuales deberá adaptarse al modelo normal, salvo que pudieran aplicarse los modelos de cuentas anuales abreviadas.

Cuentas anuales abreviadas

Estarán facultadas para utilizar los modelos de cuentas anuales abreviadas las empresas que cumplan los requisitos para formular balance, estado de cambios en el patrimonio neto y memoria abreviados.

Las empresas que formulen cuentas anuales abreviadas no necesitarán presentar el estado de flujos de efectivo y las exigencias mínimas de información en memoria serán menores que en los modelos de cuentas anuales normales.

No obstante, cuando estas empresas realicen operaciones cuya información en la memoria esté regulada en el modelo normal de cuentas anuales y no en el abreviado, habrán de incluir dicha información en la memoria abreviada.

Normas generales

Algunas de las normas generales a considerar son las siguientes:

- Cada partida deberá presentar además de las cifras del ejercicio que se cierra, las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior. En caso de que no sean comparables, deberán adaptarse las cifras del ejercicio precedente.
- Cuando proceda, cada partida contendrá una referencia cruzada a la información correspondiente dentro de la memoria.
- Deberá llevarse a cabo una separación de las partidas, tanto de balance como de ingresos y gastos, que sean con empresas del grupo, asociadas y multigrupo (estas últimas se incluirán en las partidas relativas a empresas asociadas).
- Deberán desglosarse en memoria las partidas incorporadas procedentes de la integración de negocios conjuntos que no tengan personalidad jurídica propia.
- La información cuantitativa expresada en la memoria será siempre comparativa, a menos que la norma contable indique lo contrario en algún caso específico.
- Los estados financieros intermedios se presentarán con la misma forma y criterios que los establecidos para las cuentas anuales.

Balance

Algunas de las normas a aplicar en la elaboración del balance son las siguientes:

- En la clasificación se distinguirá entre partidas corrientes y no corrientes.
- Un activo financiero y un pasivo financiero podrán presentarse de forma neta si la empresa tiene el derecho exigible y la intención de compensar dichos importes.
- Las correcciones valorativas por deterioro y las amortizaciones acumuladas, minorarán la partida del activo en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.
- Los gastos de investigación deberán presentarse por separado dentro del epígrafe de “Inmovilizado intangible”.
- Se presentarán en “Inversiones inmobiliarias” los terrenos o construcciones que cumplan esta definición.
- Se deberá hacer una presentación separada de las existencias de ciclo largo de producción respecto a las de ciclo corto.
- Los instrumentos de patrimonio propio adquiridos se presentarán, con signo negativo, dentro de la agrupación de “Patrimonio Neto”.

- Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables pendientes de imputar a resultados formarán parte del “Patrimonio Neto”.
- Se presentarán de forma separada del resto de activos y pasivos los activos no corrientes mantenidos para la venta y los grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta, así como los pasivos que formen parte de un grupo de enajenación. Estos activos y pasivos no podrán compensarse ni se podrán presentar como un único importe.

Cuenta de pérdidas y ganancias

La cuenta de pérdidas y ganancias se formulará teniendo en cuenta, entre otras, las siguientes normas:

- La clasificación se realizará según su naturaleza.
- Se abre una partida de “Excesos de provisiones” para recoger las reversiones de provisiones, excepto las relativas a personal y las derivadas de operaciones comerciales, que se registrarán neteando sus cuentas de gastos por naturaleza correspondientes.
- Los gastos asociados a reestructuraciones se registrarán en las correspondientes partidas de acuerdo a su naturaleza.

- Si la empresa presenta ingresos o gastos de carácter excepcional de cuantía significativa (inundaciones, incendios, multas o sanciones) se creará una cuenta denominada “Otros resultados” dentro del resultado de explotación.
- Se reflejará en una partida separada denominada “Resultado del ejercicio procedente de operaciones interrumpidas neto de impuestos” un importe único que comprenda los resultados después de impuestos de las actividades interrumpidas y el resultado después de impuestos reconocido por la valoración a valor razonable menos costes de venta o por la enajenación o disposición por otras vías de los activos o grupos de elementos que constituyan la actividad interrumpida.

Estado de cambios en el patrimonio neto

Este estado consta de dos partes:

Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos

Recoge los cambios en el patrimonio neto derivados de:

- El resultado del ejercicio de la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Los ingresos y gastos que deban imputarse directamente al patrimonio neto de la empresa.
- Las transferencias realizadas a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Las partidas de ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto y las transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias se registrarán por su importe bruto, mostrándose separadamente su efecto impositivo.

Estado total de cambios en el patrimonio neto

Informa de todos los cambios habidos en el patrimonio neto derivados de:

- El saldo total de los ingresos y gastos reconocidos.
- Las variaciones originadas en el patrimonio neto por operaciones con socios o propietarios de la empresa cuando actúan como tales.
- Las restantes variaciones que se produzcan en el patrimonio neto.
- Los ajustes al patrimonio neto por cambios en criterios contables y correcciones de errores.

Estado de flujos de efectivo

Informa sobre el origen y la utilización de los activos monetarios representativos de efectivo y otros activos líquidos equivalentes, clasificando los movimientos por actividades e indicando la variación neta de dicha magnitud en el ejercicio.

Clasificación de los flujos de efectivo

Flujos de efectivo procedentes de las actividades de explotación

Son fundamentalmente los ocasionados por las actividades que constituyen la principal fuente de ingresos de la empresa y sus variaciones se mostrarán por su importe neto (a excepción de los intereses, dividendos percibidos e impuestos sobre beneficios).

El resultado del ejercicio antes de impuestos se corregirá para eliminar los gastos e ingresos que no hayan producido un movimiento de efectivo, tales como:

- Ajustes para eliminar:
 - Correcciones valorativas (amortizaciones, pérdidas por deterioro de valor, resultados surgidos por la aplicación del valor razonable y variaciones en las provisiones).

- Operaciones que deban ser clasificadas como actividades de inversión o financiación (resultados por enajenación de inmovilizado o de instrumentos financieros).
- Remuneración de activos y pasivos financieros cuyos flujos de efectivo deban mostrarse separadamente.
- Los cambios en el capital corriente que tengan su origen en una diferencia en el tiempo entre la corriente real de bienes y servicios de las actividades de explotación y su corriente monetaria.
- Los flujos por intereses y cobros de dividendos.
- Los flujos por impuesto sobre beneficios.

Flujos de efectivo por actividades de inversión

Pagos y cobros que tienen su origen en la adquisición, enajenación o amortización al vencimiento de activos no corrientes (inmovilizados intangibles, materiales, inversiones inmobiliarias o inversiones financieras).

Flujos de efectivo por actividades de financiación:

- Cobros procedentes de la adquisición por terceros de títulos valores emitidos por la empresa o de recursos concedidos por entidades financieras o terceros.
- Pagos realizados por amortización o devolución de estos préstamos u otros instrumentos de financiación concedidos.
- Pagos a favor de los accionistas en concepto de dividendos.

Otros aspectos

En la formulación del Estado de Flujos de Efectivo se tendrán en cuenta, entre otras, las siguientes precisiones:

- Los flujos procedentes de transacciones en moneda extranjera se convertirán a la moneda funcional al tipo de cambio vigente en la fecha en que se produjo cada flujo, sin perjuicio de poder utilizar una media ponderada representativa cuando exista un volumen elevado de transacciones.
- Cuando exista una cobertura contable, los flujos del instrumento de cobertura se incorporarán en la misma partida que los de la partida cubierta (se indicará en la memoria este efecto).
- En el caso de operaciones interrumpidas, se detallarán en la nota correspondiente de la memoria los flujos de las distintas actividades.
- Los flujos procedentes de la adquisición o enajenación de un conjunto de activos y pasivos que conformen un negocio o línea de actividad se incluirán, en su caso, como una única partida, "Unidad de negocio", en las actividades de inversión.

Empresas del Grupo, multigrupo y asociadas

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

Se entenderá que una empresa es asociada cuando se ejerza sobre la misma influencia significativa.

Se entiende que existe influencia significativa en la gestión de otra empresa cuando se cumplan los dos requisitos siguientes:

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

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

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

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que existe una participación en el sentido expresado cuando, directa o indirectamente, una empresa, su grupo o las personas físicas dominantes posean, al menos, el 20% de los derechos de voto de otra sociedad.

Se entenderá por empresa multigrupo aquella que esté gestionada conjuntamente.

Partes vinculadas

Una parte se considera vinculada a otra cuando una de las partes ejerce, directa o indirectamente, el control o una influencia significativa en la toma de decisiones financieras y de explotación de la otra.

En cualquier caso se considerarán partes vinculadas:

- Las empresas del grupo, asociadas o multigrupo.
- Las personas físicas que posean una influencia significativa. Quedan también incluidos los familiares próximos de las citadas personas físicas.
- El personal clave de la compañía o de su dominante (administradores y los directivos) y sus familiares próximos.
- Las empresas sobre las que cualquiera de las personas mencionadas en los dos puntos anteriores pueda ejercer una influencia significativa.

- Las empresas que compartan algún consejero o directivo con la empresa, salvo que éste no ejerza una influencia significativa en las políticas financieras y de explotación de ambas.
- Las personas que tengan la consideración de familiares próximos del representante del administrador de la empresa, cuando el mismo sea persona jurídica.
- Los planes de pensiones para los empleados de la empresa o de otra que sea vinculada a ésta.

Se entenderá por familiares próximos a efectos de esta norma, entre otros:

- El cónyuge o persona con análoga relación de afectividad;
- Los ascendientes, descendientes y hermanos y los respectivos cónyuges o personas con análoga relación de afectividad;

- Los ascendientes, descendientes y hermanos del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad; y
- Las personas a su cargo o a cargo del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad.

Combinaciones de negocios y Normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas (NOFCAC)

El Plan General de Contabilidad incluye la Norma de Registro y Valoración nº 19, elaborada expresamente para regular el tratamiento contable de las combinaciones de negocio, la cual está muy relacionada con las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas (NOFCAC) incluidas en el Real Decreto 1159/2010 de 17 de septiembre.

La existencia de una normativa para combinaciones de negocio y consolidación, armonizada con las normas internacionales de contabilidad, está basada en tres principios fundamentales:

- La existencia de criterios contables comunes para las operaciones de combinaciones de negocios, con independencia de la forma jurídica de las mismas.
- La consideración de una combinación de negocios como una pura adquisición y no como una mera unión societaria.
- La aplicación de un enfoque de entidad, frente al antiguo enfoque de sociedad dominante existente en las anteriores normas de consolidación.

Combinaciones de negocios

(modificada por RD 1159/2010)

Esta norma establece los principios contables comunes aplicables a todas las combinaciones de negocios, con independencia de su forma jurídica (compra-venta, fusión, escisión, aportación dineraria). Sin embargo, la norma no es aplicable a operaciones entre entidades del grupo.

El registro contable de las combinaciones de negocios se realiza mediante la aplicación del método de adquisición.

Definición de negocio

Un negocio se define como un conjunto integrado de actividades y activos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar un rendimiento, menores costes u otros beneficios económicos directamente a sus propietarios.

Adquisiciones de elementos patrimoniales que no constituyen un negocio

Se registran como una adquisición de activos y asunción de deuda, conforme a la norma que corresponda. El coste de adquisición se distribuye entre los activos y pasivos en proporción a su valor razonable.

En cualquier caso, este tipo de transacción no da lugar a fondo de comercio ni diferencia negativa.

Método de adquisición

La aplicación práctica de este método en una combinación de negocios requiere:

- **Identificar a la empresa adquirente:**
La empresa adquirente es aquella que obtiene el control sobre el negocio o negocios adquiridos.

- **Determinar la fecha de adquisición:**
Es aquella fecha en que la empresa adquirente adquiere el control del negocio o negocios adquiridos. En los supuestos de fusión o escisión, con carácter general dicha fecha será la de la celebración de la Junta de accionistas u órgano equivalente de la empresa adquirida, siempre que el acuerdo sobre el proyecto de fusión o escisión no contenga un pronunciamiento expreso sobre la asunción de control del negocio por la adquirente en un momento posterior.

- **Cuantificar el coste de la combinación de negocios:**
El coste de una combinación de negocios vendrá dado por la suma de:
 - 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 que dependa de eventos futuros o del cumplimiento de ciertas condiciones. En cualquier caso, no se reconocen activos por prestación contingente por el importe de la diferencia negativa (si la hubiera).

Los honorarios abonados a asesores legales u otros profesionales que intervengan en la operación, se contabilizan como gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias. En ningún caso se incluyen en el coste de la combinación los gastos generados internamente por estos conceptos, ni tampoco los incurridos por la entidad adquirida relacionados con la combinación.

- **Reconocer y valorar los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos:**
Como norma general, en la fecha de adquisición los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos se registran por su valor razonable, siempre y cuando dicho valor razonable pueda ser determinado con la suficiente fiabilidad. No obstante, existen reglas especiales de reconocimiento y valoración de los elementos identificables adquiridos y los pasivos asumidos que se aplican a:
 - Activos no corrientes mantenidos para la venta
 - Activos y pasivos por impuesto diferido
 - Arrendamientos operativos y clasificación de arrendamientos
 - Planes de pensiones de prestación definida
 - Intangibles cuyo valor no pueda ser calculado por referencia a un mercado activo
 - Activos por indemnización
 - Derechos readquiridos
 - Obligaciones clasificadas como contingencias

- Determinar el importe remanente del fondo de comercio o de la diferencia negativa:

El exceso, en la fecha de adquisición, del coste de la combinación de negocios sobre el correspondiente valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos en los términos recogidos en el apartado anterior, se reconoce como un fondo de comercio. Por su parte, en caso de que la diferencia sea negativa, se registra en la cuenta de pérdidas y ganancias como un ingreso.

Contabilidad provisional

Si a la fecha de cierre del ejercicio en que se ha producido la combinación de negocios no se pudiese concluir el proceso de valoración necesario para aplicar el método de adquisición, las cuentas anuales se elaborarán utilizando valores provisionales.

Los valores provisionales serán ajustados en el periodo necesario para obtener la información requerida para completar la contabilización inicial, que en ningún caso será superior a un año desde la fecha de adquisición.

Los cambios en el valor razonable de la contraprestación contingente que se produzcan como consecuencia de información adicional obtenida sobre hechos y circunstancias que ya existían en la adquisición, se registrarán como ajustes del periodo de valoración. Sin embargo, los cambios en la contraprestación contingente que procedan de sucesos ocurridos tras la fecha de adquisición, tales como alcanzar un precio por acción determinado o un hito concreto de un proyecto, no serán tratados como ajustes del periodo de valoración.

Combinaciones de negocios realizadas por etapas

Son aquellas en las que la empresa adquirente obtiene el control de la sociedad adquirida mediante varias transacciones independientes realizadas en fechas diferentes.

En este caso, el fondo de comercio o diferencia negativa se obtendrá por diferencia entre:

- El coste de la combinación de negocios, más el valor razonable en la fecha de adquisición de cualquier inversión previa de la empresa adquirente en la adquirida y,
- El valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos

Cualquier beneficio o pérdida que surja como consecuencia de la valoración a valor razonable, en la fecha en que se obtiene el control, de la participación previa de la adquirente en la adquirida, se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Se presume que el coste de la combinación de negocios es el mejor referente para estimar el valor razonable en la fecha de adquisición, de cualquier participación previa en la empresa adquirida.

Normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas

Las Normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas se estructuran en seis capítulos:

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

Sujetos de la consolidación

Se define la sociedad dominante, dependiente, multigrupo y asociada, en sintonía con el Código de Comercio y el Plan General de Contabilidad.

Para identificar la relación dominante-dependiente y, en consecuencia, la obligación de consolidar, se utiliza el concepto clave de control, entendido como el poder de dirigir las políticas financieras y de explotación de una entidad, con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades. Dicho control existe, no solo cuando se ejerce en términos reales, sino también ante la mera posibilidad de su ejercicio (derechos potenciales de voto).

Entidades de propósito especial

Pueden darse circunstancias de las cuales se deriva control por parte de una sociedad, aún cuando ésta posea la mitad o menos de los derechos de voto, o incluso cuando no posea participación alguna en el capital de otra sociedad. No obstante, pueden existir circunstancias que impliquen la existencia de control (y por tanto la obligación de consolidar), las cuales deben analizarse bajo una óptica de participación del grupo en los riesgos y beneficios de la entidad, así como en la capacidad para participar en las decisiones de explotación y financieras de la misma.

Obligación de consolidar

Toda sociedad dominante de un grupo está obligada a formular las cuentas anuales consolidadas.

Si a la fecha de cierre del ejercicio alguna de las sociedades del grupo ha emitido valores admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, aplicará las normas internacionales de información financiera (NIIF).

No obstante, existen una serie de dispensas de la obligación de consolidar:

- Dispensa por razón de tamaño. Una sociedad no estará obligada a formular cuentas anuales consolidadas cuando durante dos ejercicios consecutivos en la fecha de cierre de su ejercicio el conjunto de las sociedades del grupo no sobrepase dos de los siguientes límites:

Activos	11.400.000 €
Cifra de Negocios	22.800.000 €
Plantilla	250 empleados

- Dispensa por razón de subgrupo: Una sociedad dominante no estará obligada a consolidar si al mismo tiempo es una sociedad dependiente de otra que se rija por cualquier legislación de un Estado miembro de la Unión Europea, siempre y cuando se cumplan las siguientes condiciones:
 - Cuando esta última sociedad posea el 50% o más de las participaciones sociales de aquella y,
 - Que los accionistas que posean, al menos, el 10% del capital no hayan solicitado la formulación de las cuentas consolidadas seis meses antes del cierre del ejercicio.

Adicionalmente, existen otros requisitos adicionales que deben cumplirse, relacionados con determinada información a incluir en la memoria.

- Dispensa por interés poco significativo: Dicha dispensa será efectiva cuando la sociedad obligada a consolidar participe exclusivamente en sociedades dependientes que no posean un interés significativo respecto a la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de las sociedades del grupo.

Métodos de consolidación

Se establecen dos métodos de consolidación:

- Integración global
- Integración proporcional

Adicionalmente, se habilita el procedimiento de puesta en equivalencia.

Método de Integración global

Este método es aplicable en la consolidación de aquellas sociedades sobre las que se ostenta control.

La aplicación de este método consiste en la incorporación al balance, a la cuenta de pérdidas y ganancias, al estado de cambios en el patrimonio neto y al estado de flujos de efectivo de la sociedad obligada a consolidar, de todos los activos, pasivos, ingresos, gastos, flujos de efectivo y demás partidas de las cuentas anuales de las sociedades del grupo, una vez realizadas las homogeneizaciones previas y las eliminaciones que resulten pertinentes.

En concreto, las homogeneizaciones previas que deben realizarse, son de cuatro tipos:

- Homogeneización temporal
- Homogeneización valorativa
- Homogeneización por las operaciones internas
- Homogeneización para realizar la agregación

Respecto a las eliminaciones, pueden destacarse dos grandes tipos:

- Eliminación Inversión – Patrimonio Neto
- Eliminaciones de partidas intragrupo y resultados

Eliminación Inversión – Patrimonio Neto:

Consiste en la compensación de los valores contables representativos de los instrumentos de patrimonio de la sociedad dependiente que posea la sociedad dominante, con la parte proporcional de las partidas de patrimonio neto de la mencionada sociedad dependiente atribuible a dichas participaciones. Dicha compensación se realiza sobre la base de los valores resultantes de aplicar el método de adquisición (Ver el apartado sobre Combinaciones de negocios).

Esta eliminación da lugar a la aparición de socios externos, en circunstancias donde la participación de la sociedad dominante sobre la sociedad dependiente no alcanza el 100%. Dicha participación de socios externos se calcula en función de la proporción que

representen los mismos en el capital de cada sociedad dependiente, excluidos los instrumentos de patrimonio propio y los mantenidos por sus sociedades dependientes.

Si las sociedades integrantes del grupo formalizan acuerdos en la fecha de adquisición con los socios externos sobre los instrumentos de patrimonio de una sociedad dependiente (opciones de venta o compromisos de compra futura), los socios externos se valorarán en dicho momento por el valor actual del importe acordado y se presentarán en el balance consolidado como un pasivo financiero.

Eliminaciones de partidas intragrupo y resultados

Dentro de este tipo de eliminaciones destacan los siguientes tipos:

- Eliminación de resultados por operaciones internas:
 - De existencias
 - De inmovilizado o de inversiones inmobiliarias
 - De servicios
 - De activos financieros
- Reclasificación y eliminación de resultados por aplicación de ajustes por cambios de valor
- Reconocimiento de subvenciones en el patrimonio neto
- Adquisición a terceros de pasivos financieros emitidos por el grupo
- Eliminación de dividendos internos

Modificación de la participación sin pérdida de control:

Una vez que se ha obtenido el control, las operaciones posteriores que dan lugar a la modificación de la participación de la sociedad dominante en la dependiente sin que se produzca una pérdida de dicho control, se considerarán en las cuentas consolidadas como una operación con títulos de patrimonio propio. En consecuencia, este tipo de operaciones no tienen impacto en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada.

Pérdida de control:

Por el contrario, la pérdida de control de una sociedad dependiente implica el registro en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada del beneficio o pérdida derivado de dicha operación.

Adicionalmente, si existiesen ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio de la sociedad dependiente desde la fecha de adquisición, pendientes de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, se reclasificarán a la partida que corresponda según su naturaleza, incluyéndose en este apartado las diferencias de conversión.

Por último, si tras la pérdida de control la sociedad dependiente pasa a clasificarse como multigrupo o asociada, la valoración inicial de dicha inversión remanente se realizará a valor razonable, registrándose el correspondiente impacto en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada.

Socios externos en consolidaciones posteriores:

La participación en los resultados de las sociedades dependientes reconocidos en la cuenta de pérdidas y ganancias y en el estado de ingresos y gastos reconocidos consolidados que corresponda a los socios externos se presentará, de forma separada, como una atribución del resultado, y no como un gasto o un ingreso.

Cuando exista un exceso entre las pérdidas atribuibles a los socios externos y la parte de patrimonio neto, excluidos los resultados del ejercicio de la mencionada sociedad que proporcionalmente les corresponda, dicho exceso será atribuido a los socios externos, aunque esto implique un saldo deudor en dicha partida.

Método de Integración proporcional y procedimiento de puesta en equivalencia

Método de Integración proporcional

Este método es aplicable en la consolidación de aquellas sociedades sobre las que se ostenta control conjunto.

Dicho método consiste en la incorporación a las cuentas anuales consolidadas de la porción de activos, pasivos, gastos, ingresos, flujos de efectivo y demás partidas de las cuentas anuales de una sociedad multigrupo correspondiente al porcentaje que de su patrimonio neto posean las sociedades del grupo.

Al igual que en la integración global, este método también requiere de homogeneizaciones previas así como del registro de ajustes y eliminaciones por operaciones internas.

En las cuentas consolidadas no debe incluirse partida alguna correspondiente a los socios externos de las sociedades multigrupo.

Adicionalmente, en el caso de que se hayan realizado aportaciones no monetarias por sociedades del grupo a una sociedad multigrupo, solo se reconocerán los beneficios o las pérdidas derivadas de las mismas en la proporción correspondiente al capital poseído por los demás partícipes en la sociedad multigrupo.

Por último, la consolidación de sociedades multigrupo puede realizarse, opcionalmente y de forma homogénea, aplicando el procedimiento de puesta en equivalencia, en lugar de aplicar el método de integración proporcional.

Procedimiento de puesta en equivalencia

Este procedimiento es aplicable a la consolidación de sociedades sobre las que se ejerce influencia significativa.

Según este procedimiento, la inversión en una sociedad se registrará inicialmente al coste, incrementándose o disminuyéndose posteriormente para reconocer el porcentaje que corresponde al inversor en la variación del patrimonio neto producido en la entidad participada, después de la fecha de adquisición.

Al igual que en la integración global, este procedimiento también requiere de homogeneizaciones previas así como del registro de ajustes y eliminaciones por operaciones internas. En concreto, las eliminaciones por resultados internos alcanzarán exclusivamente al porcentaje que sobre los resultados de la participada corresponda a las sociedades del grupo.

Si en el registro inicial de una sociedad por el procedimiento de puesta en equivalencia se pone de manifiesto un fondo de comercio, dicha partida se incluirá, de forma conjunta, en el importe en libros de la inversión, informándose de él en la memoria.

En caso de que la sociedad participada incurra en pérdidas, la reducción de la cuenta representativa de la inversión tendrá como límite el propio valor contable de la participación calculado por puesta en equivalencia. Una vez que se haya reducido a cero, las pérdidas adicionales y el correspondiente pasivo se reconocen en la medida en que se hayan incurrido en obligaciones de pago sobre las mismas.

En una nueva adquisición de participaciones en la sociedad puesta en equivalencia, la inversión adicional y el nuevo fondo de comercio o diferencia negativa se determinarán del mismo modo que en la inversión inicial.

Una vez que se ha aplicado el procedimiento de puesta en equivalencia, es necesario determinar si deben reconocerse pérdidas por deterioro en la inversión neta que se tenga en la sociedad participada. El análisis del deterioro del fondo de comercio no se lleva a cabo de forma separada, sino tratando a la inversión como un todo. Las pérdidas por deterioro no se asignarán a ningún activo en concreto, incluido el fondo de comercio, que forme parte del valor en libros en la participada.

Otras normas aplicables a la consolidación:

Conversión de cuentas anuales en moneda extranjera:

La conversión de las cuentas anuales de una sociedad cuya moneda funcional es distinta del euro (moneda de presentación) se realiza conforme a las siguientes reglas:

- Los activos y pasivos se convierten a tipo de cambio de cierre.
- Las partidas de patrimonio neto, incluido el resultado del ejercicio, se convierten al tipo de cambio histórico.
- La diferencia entre el importe neto de los activos y pasivos y las partidas de patrimonio neto se recogen en un epígrafe del patrimonio denominado, diferencias de conversión, neto del efecto impositivo y una vez deducida la parte de dicha diferencia que corresponda a los socios externos.

En este sentido, se entiende como moneda funcional a la moneda del entorno económico principal en el que opera la empresa. Es decir, la moneda del entorno en el que la empresa genera y emplea el efectivo.

Impuesto sobre beneficios

El reflejo contable del impuesto sobre sociedades consolidado se realizará considerando como diferencias temporarias las existentes entre el valor en cuentas consolidadas de un elemento y su base fiscal.

Por lo tanto, si en la consolidación se modifican o incorporan valores, el importe de tales diferencias temporarias puede verse modificado. Esto puede ocurrir principalmente como consecuencia de las homogeneizaciones y eliminaciones de resultados, de las plusvalías y minusvalías por aplicación del método de adquisición, del reconocimiento del fondo de comercio de consolidación, y en el caso de que el valor en cuentas consolidadas atribuible a la participación en una sociedad dependiente, multigrupo o asociada sea diferente a su valor en cuentas individuales.

Cuentas anuales consolidadas

Las cuentas anuales consolidadas comprenden:

- Balance de situación consolidado
- Cuenta de pérdidas y ganancias consolidada
- Estado de cambios en el patrimonio neto consolidado
- Estado de flujos de efectivo consolidado
- Memoria consolidada

Al igual que ocurre en el Plan General de Contabilidad, la información que se incluya en las cuentas anuales consolidadas debe ser relevante, fiable, y debe cumplir con las cualidades de comparabilidad y claridad.

Adaptaciones sectoriales

Como norma general, las adaptaciones sectoriales que estaban en vigor en la fecha de publicación del nuevo plan general de contabilidad, continúan teniendo vigencia y siguen aplicándose en todo lo que no se opongan a lo dispuesto en la normativa contable general (Código de Comercio, Ley de Sociedades de Capital, Plan General de Contabilidad y otras disposiciones).

Adicionalmente, desde la citada fecha de publicación del PGC, han entrado en vigor las siguientes adaptaciones sectoriales:

- Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas.
- Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas.
- RD 1317/2008 de 24 de julio por el que se aprueba el Plan de Contabilidad de las entidades aseguradoras, modificado posteriormente por el RD 1736/2010, de 23 de diciembre.

En los tres casos se trata de desarrollos contables muy específicos si bien, por su afinidad con la normativa internacional existente (CINIIF 12), a continuación se detallan los principales aspectos de la adaptación sectorial para las empresas concesionarias.

Empresas Concesionarias

Como se ha indicado anteriormente, la adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas está regulada por la Orden EHA/3362/2010 de 23 de diciembre.

Esta orden, que aprueba las normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria sobre los acuerdos de concesión de infraestructuras públicas, es de aplicación obligatoria para todas las empresas concesionarias que formalicen acuerdos de concesión con una entidad concedente, pero exclusivamente en lo que concierne al tratamiento contable del “acuerdo de concesión”, remitiendo la contabilización de las restantes operaciones que pudieran realizar estas entidades a las normas generales del Plan General de Contabilidad. En este sentido, para que exista un acuerdo de concesión es necesaria la presencia de una infraestructura.

Esta adaptación sectorial está estructurada en seis normas:

- La primera norma, que introduce las definiciones necesarias para delimitar el ámbito de aplicación de la misma.
- La segunda norma, que desarrolla las reglas para contabilizar los acuerdos de concesión.
- La norma tercera que engloba, tanto cuestiones comunes a todos los acuerdos de concesión como otras particulares aplicables a determinados sectores de actividad (abastecimiento de aguas, concesionarias de autopistas, túneles, puentes, etc.).

- La norma cuarta, que enumera la información a incluir en la memoria.
- La quinta norma, donde se detallan los criterios para la elaboración de cuentas.
- Y por último, la sexta norma donde se incluye una propuesta de codificación y denominación de cuentas.

Como comentario general sobre todas estas normas, indicar que suponen una adaptación del Plan General de Contabilidad al sujeto concesional, y tienen como objetivo profundizar en la armonización de la normativa contable nacional respecto a la europea. Por ello, en la elaboración de las mismas se ha tomado como referente a la CINIIF 12, introduciendo en el marco contable español unas normas compatibles con las normas internacionales. No obstante, no puede concluirse que ambas normativas son iguales, por cuanto la adaptación sectorial española contiene una serie de especificidades que se han considerado necesario diferenciar, tal y como puede ser el tratamiento contable de los gastos financieros.

Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES)

Aspectos generales

Si se cumplen los requisitos y se opta por aplicar el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PGC de PYMES), deberá aplicarse de forma completa. No se admiten usos parciales del mismo.

La opción de aplicar el PGC de PYMES deberá mantenerse de forma continuada, como mínimo, durante tres ejercicios (siempre y cuando no se pierda la facultad de aplicarlo).

Si la empresa realiza una operación no regulada en el PGC de PYMES, se remitirá a las normas correspondientes del Plan General de Contabilidad, con excepción de las normas relativas a los activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta, que en ningún caso serán aplicables.

El marco conceptual y la estructura del PGC de PYMES son similares a los correspondientes del Plan General de Contabilidad.

Respecto del Plan General de Contabilidad,

- se han eliminado determinadas normas de registro y valoración por entender que en términos generales no serían aplicables a las PYMES.
- se han simplificado normas en aras a una menor complejidad, fundamentalmente en instrumentos financieros y operaciones de arrendamiento financiero.

Apartados eliminados respecto del Plan General de Contabilidad

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

- Se han eliminado también por no ser aplicables en el PGC de PYMES las normas relativas a,
 - Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta.
 - Conversión de cuentas anuales a la moneda de presentación.

Simplificaciones respecto del Plan General de Contabilidad

- Instrumentos financieros:
 - Reducción del número de categorías de activos y pasivos financieros.
 - Eliminación de la categoría de “Activos financieros disponibles para la venta” y las categorías de “Otros activos o pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias”.
- Arrendamientos financieros: el arrendatario registrará el activo arrendado y un pasivo financiero por el mismo importe, que será el valor razonable del activo arrendado calculado al inicio del arrendamiento. Se elimina la referencia al valor actual del pasivo financiero como límite máximo de esta valoración.
- Se suprimen los grupos de cuentas contables 8 y 9 (que reflejan los gastos e ingresos registrados directamente en el patrimonio neto) debido a la ausencia de operaciones que pudieran generarlos en el PGC de PYMES.

Simplificaciones en los modelos de cuentas anuales

- Los formatos y desgloses exigidos en el modelo de cuentas anuales de PYMES son los mismos que los recogidos en el modelo abreviado del Plan General de Contabilidad, aunque se eliminan las partidas o aspectos no regulados en el PGC de PYMES.
- No es necesaria la presentación del estado de flujos de efectivo.
- El estado de cambios en el patrimonio neto únicamente constará de un documento; se elimina el estado de ingresos y gastos reconocidos.
- En relación con las partidas que componen el Patrimonio Neto, no existe la de “Ajustes por cambios de valor” dada la ausencia de operaciones que pueden generarlos en el Plan de Pymes.
- No existe la categoría de “Activos no corrientes mantenidos para la venta y activos y pasivos correspondientes a un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta”.

Criterios específicos aplicables a microempresas

- La empresa que esté facultada para optar a estos criterios y decida aplicarlos deberá mantener esta opción de forma continuada, como mínimo, durante tres ejercicios (siempre y cuando no se pierda la facultad de aplicarlos).

- Las normas específicas deberán aplicarse de forma conjunta y son las siguientes:
 - Acuerdos de arrendamiento financiero y otros de naturaleza similar: los arrendatarios de acuerdos financieros u otros de naturaleza similar que no tengan por objeto terrenos, solares u otros activos no amortizables, contabilizarán las cuotas devengadas en el ejercicio como gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias. En caso de ejercer la opción de compra, se registrará el activo por el precio de adquisición de la opción.
 - Impuesto sobre beneficios: el gasto por impuesto sobre sociedades se contabiliza en la cuenta de pérdidas y ganancias por el importe que resulte de las liquidaciones fiscales del ejercicio.

Guía rápida de diferencias más relevantes con NIIF

La columna NIIF refleja el tratamiento actualmente vigente bajo dicha normativa.

Esta recopilación únicamente pretende ilustrar las mayores diferencias entre normativas. Por tanto, no es una lista exhaustiva de diferencias ni contempla, por otra parte, aspectos relativos a los desgloses en cuentas anuales. Debido a su especificidad no considera las adaptaciones sectoriales para sociedades cooperativas y entidades de seguros.

Presentación de estados financieros

PGC	NIIF
<p>Las cuentas anuales se componen del Balance de situación, la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, el Estado de Flujos de Efectivo (EFE) y la memoria.</p> <p>El Estado de Cambios en el Patrimonio Neto (ECPN) se divide en dos partes: Estado de ingresos y gastos reconocidos y Estado total de cambios en el Patrimonio neto.</p>	<p>Los estados financieros se componen del Balance de situación, el Estado de Resultados Integral, el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, el Estado de Flujos de Efectivo y sus notas explicativas. En su conjunto, estos estados financieros son similares a los de PGC, pero la composición es distinta.</p> <p>En NIIF, el Estado de Resultados integral se puede presentar en un único estado o en dos estados (Cuenta de resultados y Estado de Otro resultado integral). El Estado de Otro resultado integral es equivalente al Estado de Ingresos y Gastos reconocidos del PGC, si bien en NIIF forma parte del Estado de Resultados Integral y si se presenta separadamente debe ir siempre a continuación de la cuenta de resultados.</p>

PGC	NIIF
El PGC contempla la existencia de cuentas anuales abreviadas con menores requisitos de información y en las que no es obligatorio el EFE .	No existe esta excepción y el EFE es siempre obligatorio.
La clasificación en el balance se hará atendiendo a la naturaleza corriente/ no corriente de los activos y pasivos.	Es igual en NIIF, pero en las normas internacionales existe adicionalmente la posibilidad de presentar las partidas del balance por grado de liquidez.
La presentación de la cuenta de pérdidas y ganancias será por naturaleza.	Es igual en NIIF, pero en las normas internacionales existe adicionalmente la posibilidad de presentar las partidas de la cuenta de resultados por función.
El estado de flujos de efectivo se realizará por el método indirecto.	En NIIF es además posible realizarlo por el método directo.
No existe obligación de presentar un tercer balance de situación cuando hay cambios de políticas contables, reclasificaciones o re-expresiones de los estados financieros.	En caso de cambio de política contable o re-expresión retrospectiva en sus estados financieros, o cuando se reclasifican partidas, la norma exige presentar un tercer balance de situación al inicio del período comparativo.

Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias

PGC	NIIF
<p>Los inmovilizados materiales e intangibles se valorarán inicialmente al precio de adquisición o coste de producción.</p> <p>De igual forma se valorarán las inversiones inmobiliarias.</p>	<p>NIIF permite la opción del método de valor razonable para inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias.</p> <p>En el caso del inmovilizado intangible esta opción estaría sólo permitida en el caso restringido y habitualmente poco común de que el activo intangible tenga un precio cotizado en un mercado activo.</p>
<p>Los gastos de investigación podrán activarse, si cumplen los mismos requisitos exigidos para los gastos de desarrollo, y amortizarse en su vida útil, con un máximo de 5 años.</p> <p>Los gastos de desarrollo se reconocerán en el activo si cumplen los requisitos y se amortizarán en su vida útil (que se presume no será superior a 5 años, salvo prueba en contrario).</p>	<p>Existe una diferencia en el caso de los gastos de investigación, puesto que en NIIF se imputan directamente a resultados.</p> <p>Adicionalmente, para ambos casos, NIIF no presume un límite temporal en el período de amortización, que será el de su vida útil.</p>

Capitalización de gastos financieros

PGC	NIIF
Los ingresos financieros que puedan surgir de la inversión de los fondos obtenidos en la financiación destinada a la adquisición, fabricación o construcción de un inmovilizado (o, en su caso, existencias) deberán lucir en la cuenta de pérdidas y ganancias y los gastos financieros derivados de ese período transitorio no deben activarse como parte del coste.	La norma internacional indica que cualquier ingreso financiero obtenido por la inversión temporal de esos fondos hasta realizar el desembolso del efectivo para la adquisición o construcción del activo, deberán ser deducidos del total de gastos financieros a capitalizar.

Activos biológicos

PGC	NIIF
En PGC este tipo de activos se valoran a coste.	En NIIF existe una norma que regula su tratamiento contable y se valoran a su valor razonable menos costes de venta.

Derechos de emisión de gases de efecto invernadero

PGC	NIIF
<p>PGC regula el tratamiento contable de los derechos de emisión a través de una resolución que establece su registro a valor razonable con abono a una subvención.</p>	<p>En NIIF no existe una norma específica, de modo que viene aceptándose reconocer dichos derechos, bien a su valor razonable con contrapartida en subvención (criterio que sería coincidente conceptualmente con el de PGC, si bien debe considerarse el distinto tratamiento de las subvenciones en ambas normativas) o bien a su coste de adquisición.</p>

Arrendamientos

PGC	NIIF
<p>PGC presume que puesto que normalmente la vida económica de los terrenos es indefinida, el tratamiento de este tipo de arrendamientos será como operativo.</p>	<p>No existe esta presunción en NIIF y se realiza el análisis general para clasificar el arrendamiento, de modo que podría darse la situación de que contratos de arrendamientos de terrenos de determinadas características pudieran concluirse como arrendamientos financieros.</p>
<p>En una venta con arrendamiento financiero posterior de cuyas condiciones se desprenda que se trata de un método de financiación, no varía la calificación del activo tras la venta y no se permite el reconocimiento de ningún beneficio. El importe recibido se registrará como un pasivo financiero.</p>	<p>El resultado de una venta con arrendamiento financiero posterior debe ser diferido, imputándose a resultados en el plazo del arrendamiento, registrándose como ingreso diferido hasta su reconocimiento.</p>
<p>El PGC no trata el caso específico de que el arrendamiento posterior sea operativo.</p>	<p>Si el arrendamiento posterior es operativo, se prevén tres situaciones: (i) Si la operación claramente se ha realizado a su valor razonable, se reconoce el resultado inmediatamente, (ii) si el precio es inferior al valor razonable, la pérdida se reconoce inmediatamente salvo que pueda ser compensada por futuras cuotas por debajo de los precios de mercado – se diferiría e imputaría en el período del arrendamiento- y (iii) si el precio es superior al valor razonable, el exceso se difiere e imputa en el período del arrendamiento.</p>

Instrumentos financieros

PGC	NIIF
<p>Activos financieros disponibles para la venta: en el caso de instrumentos de patrimonio incluye la presunción de deterioro del valor (permanente y por tanto no reversible) cuando haya transcurrido un año y medio desde el registro del ajuste negativo por valoración en el patrimonio neto o una caída del 40% en su cotización, sin que se haya producido la recuperación de su valor.</p>	<p>La norma internacional vigente no establece tal presunción ni regula el período ni caída de la cotización. La NIIF fundamenta la existencia de deterioro en el concepto de un descenso significativo o prolongado en el valor razonable.</p>
<p>Reconocimiento de dividendos de activos financieros: el PGC indica que si los dividendos distribuidos proceden inequívocamente de resultados pre-adquisición, no se reconocerán como ingresos y minorarán el valor contable de la inversión.</p>	<p>Los dividendos en unos estados financieros individuales se reconocen como ingresos independientemente de que procedan de resultados pre o post-adquisición y se considerará en todo caso su potencial impacto en el análisis de deterioro.</p>

Impuesto sobre beneficios

PGC	NIIF
En relación con el límite temporal estimado de recuperación de bases imponibles negativas para poder reconocer un activo por impuestos diferidos, el ICAC ha manifestado a través de una consulta que éste no puede ser superior a diez años en aquellos casos en los que la legislación tributaria permita compensar en plazos superiores.	La norma internacional no contempla un límite temporal específico salvo lógicamente el referido a la propia vigencia fiscal de las bases imponibles negativas.

Pasivos por retribuciones a largo plazo al personal

PGC	NIIF
Las ganancias y pérdidas actuariales de planes de retribución a largo plazo de prestación definida se reconocen inmediatamente en el ejercicio en el que surgen.	La norma internacional vigente contempla la opción del mecanismo denominado de “banda de fluctuación” por el que parte de esta variación actuarial puede diferirse dentro de ciertos límites. No obstante, esta posibilidad desaparecerá cuando entre en vigor el 1 de enero de 2013 la modificación a NIC19 aprobada en 2011, de forma que todas las ganancias y pérdidas actuariales se reconocerán inmediatamente.
El importe de estas ganancias y pérdidas actuariales se registran directamente en reservas.	Las ganancias y pérdidas actuariales se reconocen inicialmente de forma general a través del Otro resultado integral, reclasificándose a continuación a reservas.

Subvenciones

PGC	NIIF
<p>Las subvenciones se registran y presentan inicialmente en el patrimonio neto, imputándose de forma general a la cuenta de pérdidas y ganancias sobre una base sistemática y racional.</p>	<p>Pueden presentarse como ingresos diferidos o disminuyendo el valor del activo en el caso de las subvenciones de capital, imputándose también gradualmente a la cuenta de resultados.</p> <p>En todo caso, NIIF no permite abonarlas directamente al patrimonio neto.</p>
<p>Las subvenciones imputadas al resultado se presentan en el Estado de ingresos y gastos reconocidos como transferencias al resultado desde el patrimonio neto.</p>	<p>Las subvenciones relacionadas con gastos pueden presentarse en la cuenta de resultados como ingresos por subvenciones o bien neteando los correspondientes gastos a los que hacen referencia.</p>

Combinaciones de negocios

PGC	NIIF
<p>El valor razonable de cualquier contraprestación contingente en el coste de la combinación deberá registrarse como un activo, un pasivo o patrimonio neto, según corresponda, salvo que esto lleve al reconocimiento de un activo contingente que motive un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias (es decir, que de lugar a una diferencia negativa en la combinación de negocios).</p>	<p>Esta limitación no existe en NIIF.</p>
<p>Los activos identificables y pasivos asumidos en la combinación se reconocerán, de forma general, a su valor razonable (o de acuerdo con los criterios de valoración específicos contemplados por la norma) con la excepción de activos intangibles que no tengan un mercado activo cuyo reconocimiento a valor razonable pueda motivar un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias (es decir, que de lugar a una diferencia negativa en la combinación de negocios).</p>	<p>Esta limitación no existe en NIIF.</p>

Consolidación

PGC	NIIF
<p>La NOFCAC introduce una dispensa de la obligación de consolidar cuando la sociedad dominante participe exclusivamente en sociedades dependientes que no posean un interés significativo, individualmente y en conjunto.</p>	<p>Unos estados financieros consolidados deben incluir todas las sociedades dependientes de la dominante.</p>
<p>La participación de los socios externos se calcula en función a su porcentaje de participación en el valor razonable de los activos y pasivos de la filial (esto es, no se les atribuye el fondo de comercio de consolidación).</p>	<p>NIIF además da la opción de valorarlos a su valor razonable en el momento de su reconocimiento inicial.</p>
<p>Pérdida de la condición de inversión en empresa asociada o empresa multigrupo para pasar a activo financiero disponible para la venta:</p> <p>En este caso, en PGC se considerará que el coste de la inversión financiera es el valor contable consolidado en la fecha en que deja de pertenecer al perímetro. Esto significa que a continuación, para registrar esta inversión a su valor razonable, deberá generarse un ajuste por valoración (patrimonio neto).</p>	<p>En NIIF, la pérdida de influencia significativa o control conjunto son hechos económicos significativos que se tratan como la pérdida de control, esto es, el coste inicial de la nueva inversión financiera es su valor razonable y se darían de baja los ajustes por valoración asociados que pudieran existir.</p>

PGC	NIIF
<p>Cambios en las participaciones sin pérdida de control:</p> <p>En transacciones sin pérdida de control (que tienen un tratamiento patrimonial sin afectar fondo de comercio ni resultado) en las que hay socios externos, la participación de los minoritarios se calculará como su porcentaje de participación en el valor razonable de los activos y pasivos de la filial más su porcentaje de participación en el fondo de comercio asociado a la modificación producida.</p>	<p>NIIF no indica que se les deba atribuir fondo de comercio del consolidado al minoritario en este tipo de transacciones.</p>
<p>Reciclaje a la cuenta de resultados de las diferencias de conversión:</p> <p>PGC indica que el pago de un dividendo motivará la imputación a resultados de las diferencias de conversión asociadas al importe distribuido.</p>	<p>En NIIF un dividendo no se considera una disposición a efectos de reciclar las diferencias de conversión a resultados.</p>

Adaptación sectorial a empresas concesionarias de infraestructuras públicas

PGC	NIIF
<p>Modelo mixto o bifurcado:</p> <p>La empresa concesionaria deberá registrar simultáneamente un activo financiero y un inmovilizado intangible, cuando de los términos del acuerdo de concesión se desprenda que la contraprestación recibida tiene una doble naturaleza.</p> <p>La norma permite acudir al modelo del activo financiero o al del activo intangible, en lugar de al modelo mixto, en aquellos casos en que uno u otro activo supongan, al menos, el 90% de la contraprestación recibida.</p>	<p>CINIIF 12 contempla igualmente el modelo bifurcado pero no establece límites cuantitativos específicos para acudir al modelo de activo financiero o intangible aunque la contraprestación sea mixta.</p>
<p>Modelo del activo intangible:</p> <p>Capitalización de gastos financieros después del inicio de la explotación del activo intangible.</p> <p>La adaptación sectorial contempla que a partir del momento en que la infraestructura esté en condiciones de explotación se seguirán activando gastos financieros siempre y cuando cumpla los requisitos para reconocerse como un activo (sean separadamente identificables, medibles fiablemente y exista evidencia razonable de que los ingresos futuros permitirán recuperar el importe activado).</p>	<p>Ni la CINIIF 12 ni la NIC 23 permiten la capitalización de los intereses devengados con posterioridad al inicio de la explotación del activo intangible.</p>

Deloitte en España

Descripción general de Deloitte en España

Deloitte es la firma líder en la prestación de servicios profesionales en España. Tanto en volumen de facturación, como en número de profesionales especializados y en cobertura geográfica, la firma destaca claramente de su competencia.

El periódico líder en información económico-financiera en España, Expansión, situó a Deloitte como la primera firma en el ranking anual que elabora sobre las firmas de servicios profesionales. Asimismo, Deloitte mejora todos los años su posición en el Informe Merco que evalúa las cien empresas con mayor reputación en España.

Por otro lado, el semanario Actualidad Económica (Grupo Recoletos) ha situado a Deloitte, desde 1998 hasta la actualidad, como una de las mejores empresas para trabajar en España gracias a sus políticas de carrera profesional, formación y entorno de trabajo. Además, el informe Merco Personas, que analiza la visión que de las compañías españolas tienen los universitarios, los empleados y la población en general, ha situado a la firma como mejor compañía del sector de servicios profesionales en la que trabajar.

Deloitte se ha fijado como máximo objetivo, junto con la prestación de servicios de la máxima calidad, ser una organización sostenible en el tiempo. Para ello, trabaja su reputación y muestra su actividad de modo detallado a sus públicos de interés mediante la Memoria de Responsabilidad Corporativa (pionera y única en su sector), que ha obtenido la máxima calificación, "A+", según el Global Reporting Initiative, estándar internacional reconocido en todo el mundo.

En el diálogo continuo con sus stakeholders, Deloitte profundiza en la comunicación con los clientes a través del programa Client Service Assessment (CSA). Este programa tiene el objetivo de adaptar el servicio prestado por Deloitte a las expectativas del cliente, y contempla a los clientes estratégicos de la firma.

Equipo de profesionales especializados

Además del carácter multidisciplinar y de la calidad en el trabajo desarrollado, la proximidad a los clientes resulta clave para que Deloitte ofrezca un servicio de excelencia y personalizado, que permita entender a cada organización en su totalidad. Sólo de esta manera los profesionales de la firma son plenamente conocedores de las singularidades de cada sector y las particularidades de cada región y zona geográfica.

Deloitte considera la especialización sectorial como un aspecto crítico y diferenciador que permite aportar valor a los clientes. De este modo, la práctica de Deloitte está organizada en grupos profesionales enfocados hacia un sector, industria o actividad. Las principales ventajas de esta especialización sectorial para los clientes son:

- Conocimiento de los problemas del sector.
- Eficiencia en el proceso de auditoría.
- Contactos sectoriales en beneficio de los clientes.
- Identificación de oportunidades en beneficio de los clientes.

Deloitte lleva más de dos décadas organizada por especialización industrial, y el proceso de selección de personal se realiza, asimismo, de acuerdo con las necesidades específicas de cada industria, seleccionando los perfiles técnico/económicos más adecuados para los tipos de trabajo que desarrolla.

Oficinas

A Coruña

Ferrol, 1
A Coruña 15004
Telf: +34 981 12 46 00
Fax: +34 981 12 46 08

Alicante

Maisonnavé, 28 bis
Alicante 03003
Telf: +34 965 92 17 70
Fax: +34 965 22 89 67

Barcelona

Avda. Diagonal 654
Barcelona 08034
Telf: + 34 93 280 40 40
Fax: + 34 93 280 28 10

Bilbao

Calle Ercilla, 24
Bilbao 48011
Telf: +34 944 44 70 00
Fax: +34 944 22 88 21

Granada

Acera del Darro, 10
Granada 18005
Telf: +34 958 80 56 76
Fax: +34 958 80 56 78

Huesca

Edificio Félix de Azara
Ctra. Zaragoza N-330,
KM 566
Huesca 22197
Telf: +34 91 514 50 00
Fax: +34 91 514 51 80

Las Palmas

Presidente Alvear, 52
Las Palmas de Gran
Canaria 35007
Telf: +34 928 47 25 10
Fax: +34 928 26 98 26

Madrid

Plaza de Pablo Ruiz
Picasso s/n
Torre Picasso
Madrid 28020
Telf: +34 91 514 50 00
Fax: +34 91 514 51 80

Málaga

Edificio Málaga Plaza
c/ Don Cristián, 2
Málaga 29007
Telf: + 34 95 207 55 00
Fax: + 34 95 207 55 10

Murcia

Avda. Teniente
Montesinos, 10
Planta 17
Edificio Torre Godoy
Murcia 30100
Telf: +34 968 27 09 10
Fax: +34 968 27 09 11

Oviedo

Calle Palacio Valdés 9
pl. 1ª y 2ª. Edificio
Palacio Valdés
Oviedo 33002
Telf: +34 985 21 98 49
Fax: +34 985 21 88 57

Palma de Mallorca

Avda. Comte de Sallent
nº3
Palma de Mallorca 07003
Telf: +34 971 71 97 27
Fax: +34 971 71 00 98

Pamplona

Avda. Pío XII, 30 Bis
Pamplona 31008
Telf: +34 948 17 00 86
Fax: +34 948 17 27 91

San Sebastián

Pza. Julio Caro Baroja, 2,
2ª Planta
San Sebastián 20018
Telf: +34 943 26 78 00
Fax: +34 943 26 78 01

Sevilla

Américo Vespucio, 13
Isla de la Cartuja
Sevilla 41092
Telf: +34 954 48 93 00
Fax: +34 943 26 78 01

Tenerife

Leoncio Rodríguez, 3
Edificio El Cabo
Sta. Cruz de Tenerife
38003
Telf: +34 922 20 94 50
Fax: +34 922 20 94 55

Valencia

Avda. de Aragón, 30
Edificio Europa
Valencia 46021
Telf: +34 96 307 09 00
Fax: +34 96 307 09 60

Vigo

Avda. García Barbón, 106
Vigo 36201
Telf: +34 986 81 55 00
Fax: +34 986 81 55 06

Zaragoza

Maria Zambrano, 31
Ed. World Trade Center
Torre Oeste - Plta. 16
Zaragoza 50018
Telf: +34 976 21 46 75
Fax: +34 976 23 55 40

Si desea información adicional, por favor, visite www.deloitte.es

Deloitte se refiere a Deloitte Touche Tohmatsu Limited, (*private company limited by guarantee*, de acuerdo con la legislación del Reino Unido) y a su red de firmas miembro, cada una de las cuales es una entidad independiente. En www.deloitte.com/about se ofrece una descripción detallada de la estructura legal de Deloitte Touche Tohmatsu Limited y sus firmas miembro.

Deloitte presta servicios de auditoría, asesoramiento fiscal y legal, consultoría y asesoramiento en transacciones corporativas a entidades que operan en un elevado número de sectores de actividad. La firma aporta su experiencia y alto nivel profesional ayudando a sus clientes a alcanzar sus objetivos empresariales en cualquier lugar del mundo. Para ello cuenta con el apoyo de una red global de firmas miembro presentes en más de 150 países y con aproximadamente 182.000 profesionales que han asumido el compromiso de ser modelo de excelencia.

Esta publicación contiene exclusivamente información de carácter general, y Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Deloitte Global Services Limited, Deloitte Global Services Holdings Limited, la Verein Deloitte Touche Tohmatsu, así como sus firmas miembro y las empresas asociadas de las firmas mencionadas (conjuntamente, la "Red Deloitte"), no pretenden, por medio de esta publicación, prestar servicios o asesoramiento en materia contable, de negocios, financiera, de inversiones, legal, fiscal u otro tipo de servicio o asesoramiento profesional. Esta publicación no podrá sustituir a dicho asesoramiento o servicios profesionales, ni será utilizada como base para tomar decisiones o adoptar medidas que puedan afectar a su situación financiera o a su negocio. Antes de tomar cualquier decisión o adoptar cualquier medida que pueda afectar a su situación financiera o a su negocio, debe consultar con un asesor profesional cualificado. Ninguna entidad de la Red Deloitte se hace responsable de las pérdidas sufridas por cualquier persona que actúe basándose en esta publicación.

© 2011 Deloitte, S.L.

Diseñado y producido por CIBS, Dpto. Comunicación, Imagen Corporativa y Business Support, Madrid.