

MEMENTO PRÁCTICO
FRANCIS LEFEBVRE

Plan General Contable

2009

RD 1514/2007; RD 1515/2007

Esta obra ha sido realizada sobre la base
de un estudio técnico
cedido a la Editorial por sus Autores

D. Enrique ORTEGA CARBALLO

(Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales)

D. Juan Manuel PÉREZ IGLESIAS

(Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales)

D. Ángel SERRANO GUTIÉRREZ

(Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales)

Nota de los autores.— Esta obra es fruto de las reflexiones estrictamente personales de los autores sobre el régimen contable derivado del Plan General de Contabilidad y demás normas complementarias.

El enfoque de la obra se ha pretendido eminentemente práctico, ilustrando la explicación de las normas legales con ejemplos que contribuyan a una mejor comprensión del análisis.

Los comentarios y ejemplos que se efectúan en la misma constituyen la opinión personal de los autores, derivada del estudio de la normativa contable; por tanto, no pueden ser considerados doctrina oficial. Incluso, las contestaciones a consultas administrativas que complementan la obra -cuya fuente es la página web del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en Internet- no son una réplica de tales consultas sino un resumen que trata de sintetizar el contenido de las mismas.

Por tanto, los autores no aceptarán responsabilidades por las consecuencias ocasionadas a las personas o entidades que actúen o dejen de actuar como consecuencia de las opiniones, interpretaciones e informaciones contenidas en esta obra.

© EDICIONES FRANCIS LEFEBVRE, S. A.

Santiago de Compostela, 100. 28035 Madrid. Teléfono: 91 210 80 00. Fax: 91 210 80 01

www.efl.es

Precio: 174,72 € (4% IVA incluido)

ISBN: 978-84-92612-15-4

Depósito legal: M-27416-2009

Impreso en España

por Printing'94

Puerto Rico, 3. 28016 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

Plan General

Capítulo	nº
Grupo 1. Financiación básica	
Capítulo 1: Subgrupo 10. Capital	10
Capítulo 2: Subgrupo 11. Reservas y otros instrumentos de patrimonio	1100
Capítulo 3: Subgrupo 12. Resultados pendientes de Aplicación	2500
Capítulo 4: Subgrupo 13. Subvenciones, donaciones y ajustes por cambios de valor	3100
Capítulo 5: Cuenta 133. Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	4000
Capítulo 6: Cuenta 135. Diferencias de conversión	5200
Capítulo 7: Cuenta 136. Ajustes por valoración en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta	5700
Capítulo 8: Subgrupo 14. Provisiones	6000
Capítulo 9: Subgrupo 15. Deudas a largo plazo con características especiales	6700
Capítulo 10: Subgrupo 16. Deudas a largo plazo con partes vinculadas	7400
Capítulo 11: Subgrupo 17. Deudas a largo plazo por préstamos recibidos, empréstitos y otros conceptos	8900
Capítulo 12: Cuenta 174. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo	9500
Capítulo 13: Subgrupo 18. Pasivos por fianzas, garantías y otros conceptos a largo plazo	10100
Capítulo 14: Subgrupo 19. Situaciones transitorias de financiación	10630
Grupo 2. Activo no corriente	
Capítulo 15: Subgrupo 20. Inmovilizaciones intangibles	10700
Capítulo 16: Subgrupo 21. Inmovilizaciones materiales	11900
Capítulo 17: Subgrupo 22. Inversiones inmobiliarias	13100
Capítulo 18: Subgrupo 23. Inmovilizaciones materiales en curso	13900
Capítulo 19: Subgrupo 24. Inversiones financieras a largo plazo en partes vinculadas	14400
Capítulo 20: Cuenta 240. Participaciones a largo plazo en partes vinculadas	14900
Capítulo 21: Subgrupo 25. Otras inversiones financieras a largo plazo	16400
Capítulo 22: Cuenta 250. Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	17400
Capítulo 23: Subgrupo 26. Fianzas y depósitos constituidos a largo plazo	18200
Capítulo 24: Subgrupo 28. Amortización acumulada del inmovilizado	18700
Capítulo 25: Subgrupo 29. Deterioro de valor de activos no corrientes	20600
Capítulo 26: Grupo 3. Existencias	21400
Grupo 4. Acreedores y deudores por operaciones comerciales	
Capítulo 27: Subgrupo 40. Proveedores	22100
Capítulo 28: Subgrupo 41. Acreedores varios	22800
Capítulo 29: Subgrupo 43. Clientes	23300
Capítulo 30: Subgrupo 44. Deudores varios	24100
Capítulo 31: Subgrupo 46. Personal	24700
Capítulo 32: Subgrupo 47. Administraciones Públicas	25100
Capítulo 33: Cuenta 474. Activos por impuesto diferido	25700
Capítulo 34: Subgrupo 48. Ajustes por periodificación	26300
Capítulo 35: Subgrupo 49. Deterioro de valor de créditos comerciales y provisiones a corto plazo	26700
Grupo 5. Cuentas financieras	
Capítulo 36: Subgrupo 50. Empréstitos, deudas con características especiales y otras emisiones análogas a corto plazo	27200
Capítulo 37: Subgrupo 51. Deudas a corto plazo con partes vinculadas	27600
Capítulo 38: Subgrupo 52. Deudas a corto plazo por préstamos recibidos y otros conceptos	28000
Capítulo 39: Subgrupo 53. Inversiones financieras a corto plazo en partes vinculadas	28500
Capítulo 40: Subgrupo 54. Otras inversiones financieras a corto plazo	29100
Capítulo 41: Subgrupo 55. Otras cuentas no bancarias	29700

Capítulo	nº
Capítulo 42: Subgrupo 56. Fianzas y depósitos recibidos y constituidos a corto plazo y ajustes por periodificación.....	30300
Capítulo 43: Subgrupo 57. Tesorería.....	31000
Capítulo 44: Subgrupo 58. Activos no corrientes mantenidos para la venta y activos y pasivos asociados.....	31400
Capítulo 45: Subgrupo 59. Deterioro del valor de inversiones financieras a corto plazo y de activos no corrientes mantenidos para la venta.....	31900
Grupo 6. Compras y gastos	
Capítulo 46: Subgrupo 60. Compras.....	32400
Capítulo 47: Subgrupo 61. Variación de existencias.....	33000
Capítulo 48: Subgrupo 62. Servicios exteriores.....	33400
Capítulo 49: Subgrupo 63. Tributos.....	34000
Capítulo 50: Cuenta 630. Impuesto sobre beneficios.....	34400
Capítulo 51: Subgrupo 64. Gastos de personal.....	35300
Capítulo 52: Subgrupo 65. Otros gastos de gestión.....	35800
Capítulo 53: Subgrupo 66. Gastos financieros.....	36300
Capítulo 54: Subgrupo 67. Pérdidas procedentes de activos no corrientes y gastos excepcionales.....	36900
Capítulo 55: Subgrupo 68. Dotaciones para amortizaciones.....	37400
Capítulo 56: Subgrupo 69. Pérdidas por deterioro y otras dotaciones.....	37800
Grupo 7. Ventas e ingresos	
Capítulo 57: Subgrupo 70. Ventas de mercaderías, de producción propia, de servicios, etc.....	38100
Capítulo 58: Subgrupo 71. Variación de existencias.....	39000
Capítulo 59: Subgrupo 73. Trabajos realizados para la empresa.....	39400
Capítulo 60: Subgrupo 74. Subvenciones, donaciones y legados.....	39800
Capítulo 61: Subgrupo 75. Otros ingresos de gestión.....	40200
Capítulo 62: Subgrupo 76. Ingresos financieros.....	40700
Capítulo 63: Subgrupo 77. Beneficios procedentes de activos no corrientes e ingresos excepcionales.....	41000
Capítulo 64: Subgrupo 79. Excesos y aplicaciones de provisiones y de pérdidas por deterioro.....	41700
Grupos 8 y 9. Gastos e ingresos imputados al patrimonio neto	
Capítulo 65: Subgrupos 80 y 90. Gastos e ingresos financieros por valoración de activos y pasivos.....	42100
Capítulo 66: Subgrupos 82 y 92. Gastos e ingresos por diferencias de conversión.....	42500
Capítulo 67: Subgrupo 83. Impuesto sobre beneficios.....	42900
Capítulo 68: Subgrupos 84 y 94. Transferencias e ingresos por subvenciones, donaciones y legados.....	43500
Capítulo 69: Subgrupos 86 y 96. Gastos e ingresos por activos no corrientes en venta.....	43900
Capítulo 70: Subgrupos 89 y 99. Gastos e ingresos de participaciones en empresas del grupo o asociadas con ajustes valorativos positivos o negativos previos.....	44300
Capítulo 71: Remuneraciones a largo plazo al personal.....	44700
Capítulo 72: Derivados y coberturas.....	45100
Capítulo 73: Combinaciones de negocio y negocios conjuntos.....	45700
Capítulo 74: Cuentas anuales.....	47200
Capítulo 75: Régimen transitorio.....	50700

Nota.— En los Cuadros de cuentas de cada Capítulo se resaltan, con trama gris, las peculiaridades que afectan a PYMES y/o Microempresas. (Usualmente, se trata de cuentas que no les son aplicables).

Principales abreviaturas

AECA	Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas
BOICAC	Boletín del ICAC
CC	Código Civil
CCom	Código de Comercio
ECPN	Estado de Cambios en el Patrimonio Neto
EFE	Estado de Flujos de Efectivo
FEE	Federación de Expertos Contables Europeos
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
IGIC	Impuesto General Indirecto Canario
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ITP y AJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LAC	Ley de Auditoría de Cuentas (L 19/1988)
LCon	Ley Concursal (L 22/2003)
LCoop	Ley General de Cooperativas (L 27/1999)
LGT	Ley General Tributaria (L 58/2003)
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (L 35/2006)
LIS	Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (RDLeg 4/2004)
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (L 37/1992)
LSA	Texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (RDLeg 1564/1989)
LSRL	Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada (L 2/1995)
MC	Marco Conceptual
NCC	Normas contables de las sociedades cooperativas (OM ECO/3614/2003)
NECA	Norma de Elaboración de Cuentas Anuales (PGC)
NIA	Norma Internacional de Auditoría
NIC	Norma Internacional de Contabilidad
NIIF	Norma Internacional de Información Financiera
NOFCAC	Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas (RD 1815/1991)
NTA	Norma Técnica de Auditoría
NRV	Norma de Registro y Valoración (PGC)
PGC	Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007)
PGC	
PYMES-Micro	Plan General de Contabilidad de pequeñas y medianas empresas y criterios contables específicos para microempresas (RD 1515/2007)
PGC-1990	Plan General de Contabilidad (RD 1643/1990)
RAC	Reglamento de Auditoría de Cuentas (RD 1636/1990)
RD	Real Decreto
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD 1777/2004)
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RD 439/2007)
RIVA	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RD 1624/1992)
Rgto	Reglamento
ROAC	Registro Oficial de Auditores de Cuentas
RRM	Reglamento del Registro Mercantil (RD 1784/1996)
SA	Sociedad Anónima
SC	Sociedad Colectiva
SCom	Sociedad Comanditaria
SL	Sociedad Laboral
SLNE	Sociedad de Responsabilidad Limitada Nueva Empresa
SRL	Sociedad de Responsabilidad Limitada

PARTE 1ª

GRUPO 1: Financiación básica

Capítulo		nº
	Grupo 1. Financiación básica	
Capítulo 1:	Subgrupo 10. Capital	10
Capítulo 2:	Subgrupo 11. Reservas y otros instrumentos de patrimonio	1100
Capítulo 3:	Subgrupo 12. Resultados pendientes de Aplicación	2500
Capítulo 4:	Subgrupo 13. Subvenciones, donaciones y ajustes por cambios de valor	3100
Capítulo 5:	Cuenta 133. Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	4000
Capítulo 6:	Cuenta 135. Diferencias de conversión	5200
Capítulo 7:	Cuenta 136. Ajustes por valoración en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta	5700
Capítulo 8:	Subgrupo 14. Provisiones	6000
Capítulo 9:	Subgrupo 15. Deudas a largo plazo con características especiales	6700
Capítulo 10:	Subgrupo 16. Deudas a largo plazo con partes vinculadas	7400
Capítulo 11:	Subgrupo 17. Deudas a largo plazo por préstamos recibidos, empréstitos y otros conceptos	8900
Capítulo 12:	Cuenta 174. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo	9500
Capítulo 13:	Subgrupo 18. Pasivos por fianzas, garantías y otros conceptos a largo plazo	10100
Capítulo 14:	Subgrupo 19. Situaciones transitorias de financiación	10630

GRUPO 1		
FINANCIACIÓN BÁSICA		
	Especificidad para PYMES-Micro:	Otros aspectos a considerar:
10. CAPITAL		
100. Capital social		
101. Fondo social		
102. Capital		
103. Socios por desembolsos no exigidos		
1030. Socios por desembolsos no exigidos, capital social		
1034. Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción		
104. Socios por aportaciones no dinerarias pendientes		
1040. Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital social		
1044. Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital pendiente de inscripción		
108. Acciones o participaciones propias en situaciones especiales		
109. Acciones o participaciones propias para reducción de capital		
11. RESERVAS Y OTROS INSTRUMENTOS DE PATRIMONIO		
110. Prima de emisión o asunción		
111. Otros instrumentos de patrimonio neto	No incluida en Plan PYMES-Micro. Si se realiza esta operación, se emplea dicha cuenta.	
1110. Patrimonio neto por emisión de instrumentos financieros compuestos	No incluida en Plan PYMES-Micro. Si se realiza esta operación, se emplea dicha cuenta.	
1111. Resto de instrumentos de patrimonio neto	No incluida en Plan PYMES-Micro. Si se realiza esta operación, se emplea dicha cuenta.	
112. Reserva legal		
113. Reservas voluntarias		
114. Reservas especiales		
1140. Reservas para acciones o participaciones de la sociedad dominante		
1141. Reservas estatutarias		
1142. Reserva por capital amortizado		
1143. Reserva por fondo de comercio	No incluida en Plan PYMES-Micro. Si se realiza esta operación, se emplea dicha cuenta.	Ver también Capítulo «Combinaciones de negocios» y «Régimen transitorio»
1144. Reservas por acciones propias aceptadas en garantía		
115. Reservas por pérdidas y ganancias actuariales y otros ajustes	No incluida en Plan PYMES-Micro. Si se realiza esta operación, se emplea dicha cuenta.	Su estudio se realiza en el Capítulo «Retribuciones a largo plazo».
118. Aportaciones de socios o propietarios		
119. Diferencias por ajuste del capital a euros		
12. RESULTADOS PENDIENTES DE APLICACIÓN		
120. Remanente		

GRUPO 1		
FINANCIACIÓN BÁSICA		
	Especificidad para PYMES-Micro:	Otros aspectos a considerar:
121. Resultados negativos de ejercicios anteriores		
129. Resultado del ejercicio		
13. SUBVENCIONES, DONACIONES Y AJUSTES POR CAMBIOS DE VALOR		
130. Subvenciones oficiales de capital		
131. Donaciones y legados de capital		
132. Otras subvenciones, donaciones y legados		
133. Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	No tiene aplicación en Plan PYMES-Micro al no existir la categoría de activos financieros disponibles para la venta.	Su estudio se realiza en Ficha aparte, 133.
134. Operaciones de cobertura	No incluida en Plan PYMES-Micro. Si se realiza esta operación, se emplea dicha cuenta.	Su estudio se realiza en el Capítulo «Derivados y coberturas».
1340. Cobertura de flujos de efectivo	No incluida en Plan PYMES-Micro. Si se realiza esta operación, se emplea dicha cuenta.	
1341. Cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero	No incluida en Plan PYMES-Micro. Una PYME-Micro no puede realizar operaciones en una moneda funcional que no fuera el €. Conclusión, esta cuenta No puede ser empleada en las empresas que puedan aplicar el Plan de PYMES-micro.	Su estudio se realiza en el Capítulo «Derivados y coberturas».
135. Diferencias de conversión	No incluida en Plan PYMES-Micro. Una PYME-Micro no puede realizar operaciones en una moneda funcional que no fuera el €. Conclusión, esta cuenta No puede ser empleada en las empresas que puedan aplicar el Plan de PYMES-micro.	Su estudio se realiza en la Ficha aparte 135
136. Ajustes por valoración en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta	No tiene aplicación en Plan PYMES-Micro, al prohibirse la calificación de activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta	Su estudio se realiza en la Ficha aparte 136
137. Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios		Su estudio se realiza conjuntamente con la cuenta 630 y 830
1370. Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios		
1371. Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios		
14. PROVISIONES		
140. Provisión por retribuciones a largo plazo al personal	No incluida en Plan PYMES-Micro. Si se realiza esta operación, se emplea dicha cuenta.	Su estudio se realiza en el Capítulo «Retribuciones a largo plazo».
141. Provisión para impuestos		
142. Provisión para otras responsabilidades		

GRUPO 1		
FINANCIACIÓN BÁSICA		
	Especificidad para PYMES-Micro:	Otros aspectos a considerar:
143. Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		
145. Provisión para actuaciones medioambientales		
146. Provisión para reestructuraciones		
147. Provisión por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio	No incluida en Plan PYMES-Micro. Si se realiza esta operación, se emplea dicha cuenta.	
15. DEUDAS A LARGO PLAZO CON CARACTERÍSTICAS ESPECIALES		
150. Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros		
153. Desembolsos no exigidos por acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros		
1533. Desembolsos no exigidos, empresas del grupo		
1534. Desembolsos no exigidos, empresas asociadas		
1535. Desembolsos no exigidos, otras partes vinculadas		
1536. Otros desembolsos no exigidos		
154. Aportaciones no dinerarias pendientes por acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros		
1543. Aportaciones no dinerarias pendientes, empresas del grupo		
1544. Aportaciones no dinerarias pendientes, empresas asociadas		
1545. Aportaciones no dinerarias pendientes, otras partes vinculadas		
1546. Otras aportaciones no dinerarias pendientes		
16. DEUDAS A LARGO PLAZO CON PARTES VINCULADAS		
160. Deudas a largo plazo con entidades de crédito vinculadas		
1603. Deudas a largo plazo con entidades de crédito, empresas del grupo		
1604. Deudas a largo plazo con entidades de crédito, empresas asociadas		
1605. Deudas a largo plazo con otras entidades de crédito vinculadas		
161. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, partes vinculadas		
1613. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, empresas del grupo		
1614. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, empresas asociadas		
1615. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, otras partes vinculadas		
162. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, partes vinculadas		
1623. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, empresas de grupo		
1624. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, empresas asociadas		

GRUPO 1		
FINANCIACIÓN BÁSICA		
	Especificidad para PYMES-Micro:	Otros aspectos a considerar:
1625. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, otras partes vinculadas.		
163. Otras deudas a largo plazo con partes vinculadas		
1633. Otras deudas a largo plazo, empresas del grupo		
1634. Otras deudas a largo plazo, empresas asociadas		
1635. Otras deudas a largo plazo, con otras partes vinculadas		
17. DEUDAS A LARGO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS, EMPRÉSTITOS Y OTROS CONCEPTOS		
170. Deudas a largo plazo con entidades de crédito		
171. Deudas a largo plazo		
172. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados		
173. Proveedores de inmovilizado a largo plazo		
174. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo		Su estudio se realiza en la Ficha aparte 174
175. Efectos a pagar a largo plazo		
176. Pasivos por derivados financieros a largo plazo		El análisis de estas cuentas se realiza en el Capítulo «Derivados y coberturas».
1765. Pasivos por derivados financieros a largo plazo, cartera de negociación	No existe para PYMES-micro , pues en dicha norma no se prevé la cobertura; si se realiza la operación, se emplea su contenido	
1768. Pasivos por derivados financieros a largo plazo, instrumentos de cobertura		
177. Obligaciones y bonos		
178. Obligaciones y bonos convertibles	No incluida en Plan PYMES-Micro . Si se realiza esta operación, se emplea dicha cuenta	
179. Deudas representadas en otros valores negociables		
18. PASIVOS POR FIANZAS, GARANTÍAS Y OTROS CONCEPTOS A LARGO PLAZO		
180. Fianzas recibidas a largo plazo		
181. Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo		
185. Depósitos recibidos a largo plazo		
189. Garantías financieras a largo plazo	No incluida en Plan PYMES-Micro . Si se realiza esta operación, se emplea dicha cuenta	
19. SITUACIONES TRANSITORIAS DE FINANCIACIÓN		
190. Acciones o participaciones emitidas		
192. Suscriptores de acciones		
194. Capital emitido pendiente de inscripción		
195. Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros		

GRUPO 1		
FINANCIACIÓN BÁSICA		
	Especificidad para PYMES-Micro:	Otros aspectos a considerar:
197. Suscriptores de acciones consideradas como pasivos financieros		
199. Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros pendientes de inscripción.		

CAPÍTULO 1

Subgrupo 10: Capital

SUMARIO

Cuadro de cuentas y cuentas relacionadas	15
Sección 1. Descripción general	50
Sección 2. Marco conceptual	350
Sección 3. Normas de Registro y Valoración	400
Sección 4. Legislación general aplicable	450
Sección 5. Cuentas anuales	455
Sección 6. Doctrina y Jurisprudencia	565
Sección 7. Incidencia fiscal	600
Sección 8. Operaciones con ejemplos	650

10

Cuadro de cuentas y cuentas relacionadas

15

Grupo	Subgrupo	Cuenta	nº	Otras cuentas relacionadas
1	10	100. Capital social	60	1030. Socios por desembolsos no exigidos, capital social.
		101. Fondo social	90	1034. Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción.
		102. Capital	120	1040. Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital social
		103. Socios por desembolsos no exigidos	140	1044. Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital pendiente de inscripción
		104. Socios por aportaciones no dinerarias pendientes	160	110. Prima de emisión o Asunción
		108. Acciones o participaciones propias en situaciones especiales	250	113. Reserva voluntaria
		109. Acciones o participaciones propias para reducción de capital	300	1142. Reservas por capital amortizado
				129. Resultado del ejercicio
				190. Acciones o participaciones emitidas
				192. Suscriptores de acciones
				194. Capital emitido pendiente de inscripción
				550. Titular de la explotación
				558. Socios por desembolsos exigidos

Las especificaciones aplicables a **PYMES-Microempresas** se resaltan con esta trama gris. El contenido no entramado es de aplicación general, salvo que se indique otra cosa.

17

SECCIÓN 1

Descripción general

50

I. Capital social

(Cuenta 100)

60

Cuenta	Contenido
100. Capital social	Capital escriturado en las sociedades que revistan forma mercantil , salvo cuando, atendiendo a las características económicas de la emisión, deba contabilizarse como pasivo financiero. Hasta el momento de su inscripción registral y tratándose de sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada y comanditarias por acciones, la emisión y suscripción o asunción, de acciones o participaciones, respectivamente, se registrará de conformidad con lo dispuesto en el subgrupo 19. (Ver PGC, NECA 6ª ap.9; PGC PYMES, NECA 5ª ap.6).

65

El **movimiento** de esta cuenta es el siguiente:

Cuenta	Cargo	Abono
100. Capital social	Por las reducciones del mismo y a la extinción de la sociedad.	Por el capital inicial y las sucesivas ampliaciones, en el momento de su inscripción en el Registro Mercantil, con cargo a la cuenta 194. (Ver PGC, NECA 6ª ap.9; PGC PYMES, NECA 5ª ap.6)

70

La cuenta 100, Capital social, recoge el capital escriturado en las sociedades que revistan **forma mercantil** (Sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada, comanditaria por acciones, etc.).

Si **excepcionalmente** –de acuerdo con el Marco conceptual y la NRV 9ª ap.3, relativa a los pasivos financieros– el capital social emitido estuviera sujeto a una obligación directa o indirecta a entregar efectivo u otro activo financiero y por tanto debiera contabilizarse como un pasivo, **Deuda**, se reflejará en las cuentas del subgrupo 15 o 50, dependiendo de si su vencimiento es a largo o corto plazo respectivamente.

Ver análisis del subgrupo 15 (nº 6760 s.) y de las cuentas 195, 196, 197 (nº 11025 s.), 502 y 507 (nº 27250 s.).

72

Constitución de Sociedad. Ampliación de capital En los casos de constitución de una sociedad o ampliación de capital, hasta que el capital no cumpla las formalidades mercantiles para calificarse como tal (**inscripción** en el registro mercantil) se recogerá en cuentas del subgrupo 19, lo que implica que las cantidades por dicho concepto se califican como un **pasivo**.

No obstante, si la inscripción se produce una vez cerrado el ejercicio pero **antes de la formulación** de las cuentas anuales, esta circunstancia determinará que el capital suscrito luzca formando parte de los **fondos propios** (Ver NECA 6ª ap.9 PGC; NECA 5ª ap.6 PGC PYMES).

74

PRECISIONES En el Dictamen del Consejo de Estado sobre el Proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, puede leerse, en relación con la naturaleza declarativa o constitutiva de la **inscripción del aumento de capital**: Finalmente, el carácter de norma jurídica nacional del Plan General de Contabilidad se manifiesta también en la adecuación a la pertinente regulación de carácter mercantil (publicidad de las cuentas anuales, carácter constitutivo de la inscripción en sociedades de capital: por ejemplo, norma de elaboración de cuentas anuales 6ª, apartado 9), fiscal, etcétera (Dict CE 1950/2007, 8-11-2007, ap.Segundo, VI: Valoración global)

Emisión de capital. Acciones propias. Gastos de emisión (NRV 9ª) De acuerdo con lo previsto en la NRV 9ª, se deduce:

- Emisión de capital: se registra por el **importe escriturado**; hasta entonces no constituye capital y si hubiera desembolsos previos, se califican como una deuda de la sociedad.
- Si se adquieren posteriormente acciones propias, se registran por su **precio de adquisición** y se incorpora a las cuentas anuales con signo negativo en el patrimonio de la empresa. Ver análisis de las cuentas 108 (nº 250) y 109 (nº 300).
- Los gastos de emisión de capital (llamados **de constitución**) son menores reservas de la entidad emisora.

Hay que tener en consideración qué se entiende por gastos de emisión. De acuerdo con lo previsto en la Primera parte del PGC (Marco conceptual aptdo.6 [Criterios de valoración]), para los gastos de emisión en **otros instrumentos financieros** se indica que son los costes incrementales directamente atribuibles a la compra, emisión, enajenación u otra forma de disposición de un activo o de un pasivo financiero, en los que no se habría incurrido si la empresa no hubiera realizado la transacción (honorarios y las comisiones pagadas a agentes, asesores, comisionistas e intermediarios, tales como las de corretaje, los gastos de intervención de fedatario público y otros, así como los impuestos y otros derechos que recaigan sobre la transacción). En definitiva, se hace referencia a los importes en los que se incurre y que no se hubieran producido de no llevar a cabo la emisión de capital.

Ver **ejemplos** nº 655 s., 100-1, 100-2, 100-3, 100-4, 100-5, 100-6, 100-7, 100-8

En relación con el tratamiento del efecto impositivo de estos gastos contabilizados directamente en los fondos propios, ver nº 34493.

II. Fondo social

(Cuenta 101)

Cuenta	Contenido
101. Fondo social	Capital de las entidades sin forma mercantil

El **movimiento** de esta cuenta es el siguiente:

Cuenta	Cargo	Abono
101. Fondo social	Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 100 (nº 65).	Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 100 (nº 65).

La cuenta 101, Fondo social, recoge las aportaciones a título de patrimonio neto de los socios de las **entidades sin forma mercantil**.

Esta cuenta se incorporó en el PGC 1990 probablemente con la finalidad de otorgar cobertura contable a las entidades sin fines lucrativos. No obstante, una vez aprobada la correspondiente adaptación sectorial del PGC 1990 a estas entidades (RD 776/1998), la conclusión que debe alcanzarse es que la cuenta 101. Fondo social sólo debería ser utilizada por aquellas entidades que sin tener forma mercantil tampoco gocen de la calificación de entidades sin fines lucrativos, y de forma obligatoria o bien voluntariamente, apliquen el PGC.

Entidades sin fines lucrativos Dada la relevancia de estas entidades dentro de las entidades sin forma mercantil, a continuación se incluyen algunas consideraciones respecto a los **cambios** que el nuevo PGC introducirá en las citadas entidades.

El desarrollo del PGC 1990 se mantiene en vigor para las entidades que **no** tengan **forma jurídica mercantil** en los siguientes términos (RD 1514/2007 disp.trans.5ª.2):

«Desarrollos normativos en materia contable.

En particular, las entidades que realicen **actividades no mercantiles** que vengan obligadas por las disposiciones que les sean de aplicación, a aplicar alguna adaptación del Plan General de Contabilidad, seguirán aplicando sus respectivas normas de adaptación en los términos dispuestos en el párrafo anterior, debiendo aplicar los contenidos del Plan General de Contabilidad o, en su caso, del Plan General de Contabilidad de PYMES en todos aquellos aspectos que han sido modificados. Se deberán respetar en todo caso las particularidades que en relación con la contabilidad de dichas entidades establezcan, en su caso, sus disposiciones específicas».

En consecuencia, deberá entenderse que estas entidades (**fundaciones, asociaciones, etc.**) seguirán aplicando la adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos en los términos en los que lo venían haciendo, salvo que el nuevo PGC, para la misma operación, haya fijado un nuevo criterio, en cuyo caso la adaptación habrá de entenderse modificada en este extremo. Ver Doctrina del ICAC sobre esta cuestión en nº 51513 y nº 51518.

107

PRECISIONES 1) En relación con las **entidades no lucrativas**, la Disposición aludida (RD 1514/2007, disp.trans.5ª) incluye en el segundo párrafo un último inciso, a cuyo tenor: «Se deberán respetar en todo caso las particularidades que en relación con la contabilidad de dichas entidades establezcan, en su caso, sus disposiciones específicas».

2) Las Leyes sustantivas reguladoras de las entidades sin fines lucrativos suelen incorporar un precepto en el que delimitan las **obligaciones contables** de estas entidades y a continuación se enumeran los documentos que integran sus **cuentas anuales**. Dado que su contabilidad no se encuentra ligada al Código de Comercio (a diferencia de lo que sucede con otras entidades sin forma mercantil, como las sociedades cooperativas), debe concluirse que los nuevos documentos incluidos en el art.34 CCom y en el PGC no les serán exigibles.

3) En consecuencia ni fundaciones ni asociaciones vendrán obligadas a elaborar el **Estado de cambios en el patrimonio neto** ni el **Estado de flujos de efectivo**.

4) Sin embargo, sí que deberán adaptar su balance, memoria y cuenta de resultados a los nuevos requisitos establecidos en el PGC. En particular, deberán elaborar una **cuenta de resultados** en forma de lista o vertical adecuada a la nueva terminología incluida en el PGC.

Ver **ejemplo** nº 655, 101-1.

III. Capital

(Cuenta 102)

120

Cuenta	Contenido
102. Capital	Corresponde a los empresarios individuales .

125

El **movimiento** de esta cuenta es el siguiente:

Cuenta	Cargo	Abono
102. Capital	<ul style="list-style-type: none"> – Por la cesión de los negocios o el cese de los mismos. – Por los resultados negativos que no se carguen para su saneamiento en la cuenta 121, con abono a la cuenta 129. 	<ul style="list-style-type: none"> – Por el capital inicial. – Por los resultados positivos capitalizados, con cargo a la cuenta 129.
	Se abonará o cargará, al final del ejercicio, por el saldo de la cuenta 550 (nº 29730), con cargo o abono a dicha cuenta.	

130

La cuenta 102 Capital, recoge el **patrimonio económico aportado** por el empresario individual en el momento de la constitución del negocio.

Las NRV incluidas en el PGC no contemplan reglas concretas aplicables a los empresarios individuales, salvo lo que se indicará respecto a los **modelos** a utilizar (nº 467).

No obstante, teniendo en cuenta la particular sucesión que se produce entre el **patrimonio personal** del empresario y su **patrimonio empresarial**, parece lógico pensar que deberán aplicarse las reglas generales, en cuya virtud los elementos patrimoniales deben valorarse por el precio de adquisición por el que se incorporaron al patrimonio personal del empresario individual.

Las **variaciones** en dicho patrimonio traerán causa de las pérdidas y ganancias originadas en el curso de la explotación y de las posteriores aportaciones o devoluciones de elementos entre el patrimonio personal y el patrimonio empresarial, que previamente se recogerán en la cuenta 550, Titular de la explotación (nº 29730 s.).

Ver **ejemplo** nº 810, 102-1.

IV. Socios por desembolsos no exigidos

(Cuenta 103)

Cuenta	Contenido
103. Socios por desembolsos no exigidos	Capital social escriturado pendiente de desembolso no exigido a los socios o accionistas, excepto los desembolsos no exigidos correspondientes a los instrumentos financieros cuya calificación contable sea la de pasivo financiero. Figurarán en el patrimonio neto , con signo negativo , minorando la partida de capital social, excepto las cantidades que correspondan a capital emitido pendiente de inscripción que figurará minorando la partida del pasivo corriente en la que éste se incluye.

140

El **movimiento** de esta cuenta es el siguiente:

Cuenta	Cargo	Abono
1030. Socios por desembolsos no exigidos, capital social	Por el valor nominal no desembolsado de las acciones suscritas o participaciones en el momento de su inscripción en el Registro Mercantil, con abono a la cuenta 1034.	A medida que se vayan exigiendo los desembolsos, con cargo a la cuenta 5580.
1034. Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción	Por el valor nominal no desembolsado de las acciones suscritas o participaciones asumidas, con abono, generalmente, a la cuenta 190 ó 192.	En el momento de la inscripción en el Registro Mercantil, con cargo a la cuenta 1030.

145

Se crean dos cuentas de cuatro dígitos (1030 y 1034), para diferenciar los dividendos pasivos antes y después de la **inscripción** en el Registro mercantil de la escritura de aumento del capital social.

Esta cuenta figurará en el patrimonio neto, con signo negativo, minorando la partida de capital social, salvo por los **dividendos pasivos** que correspondan a capital emitido pendiente de inscripción que figurarán minorando la partida del pasivo corriente en la que éste se incluye, dado que dicho capital en tanto no se produzca la inscripción será calificado como pasivo.

Ver **ejemplos** nº 655 s., cuenta 100.

150

V. Socios por aportaciones no dinerarias

(Cuenta 104)

Cuenta	Contenido
104. Socios por aportaciones no dinerarias pendientes	Capital social escriturado pendiente de desembolso que corresponde a aportaciones no dinerarias, excepto las aportaciones pendientes que correspondan a instrumentos financieros cuya calificación contable sea la de pasivo financiero. Figurará en el patrimonio neto , con signo negativo , minorando la partida de capital social, excepto las cantidades que correspondan a capital emitido pendiente de inscripción que figurará minorando la partida del pasivo corriente en la que éste se incluye.

160

165

El **movimiento** de esta cuenta es el siguiente:

Cuenta	Cargo	Abono
1040. Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital social	Por el valor nominal no desembolsado de las acciones suscritas o participaciones en el momento de su inscripción en el Registro Mercantil, con abono a la cuenta 1044.	Cuando se realicen los desembolsos, con cargo a las cuentas representativas de los bienes no dinerarios aportados.
1044. Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital pendiente de inscripción	Por el valor nominal no desembolsado de las acciones suscritas o participaciones asumidas, con abono, generalmente, a la cuenta 190 ó 192.	En el momento de la inscripción en el Registro Mercantil, con cargo a la cuenta 1040.

170

Se crean dos cuentas de cuatro dígitos (1040 y 1044), para diferenciar los **dividendos pasivos** según se haya producido o no la inscripción en el Registro mercantil de la escritura de aumento del capital social.

Esta cuenta figurará en el patrimonio neto, con signo negativo, **minorando** la partida de **capital social**, salvo por los dividendos pasivos que correspondan a capital emitido pendiente de inscripción que figurará minorando la partida del pasivo corriente en la que éste se incluye, dado que dicho capital en tanto no se produzca la inscripción será calificado como pasivo.

No obstante, si la **inscripción** se produce una vez cerrado el ejercicio pero antes de la formulación de las cuentas anuales, esta circunstancia determinará que el capital suscrito luzca formando parte de los fondos propios.

Las **aportaciones no dinerarias** merecen un análisis específico, con objeto de obtener una visión de conjunto de los criterios para contabilizar estas aportaciones.

A. Empresa que recibe los bienes o derechos aportados

175

Aportaciones de capital no dinerarias (NRV 2ª [Inmovilizado material] ap.1.4) Con arreglo a la NRV reseñada, los bienes de **inmovilizado** recibidos en concepto de aportación no dineraria de capital serán valorados por su **valor razonable** en el momento de la aportación conforme a lo señalado en la norma sobre transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio, pues en este caso se presume que siempre se puede estimar con fiabilidad el valor razonable de dichos bienes.

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

177

En este apartado se precisa para un elemento patrimonial, posiblemente por ser el supuesto que habitualmente se presenta en la práctica, el criterio general contenido en la NRV 17ª. Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio, que consiste en valorar el activo recibido por su valor razonable. Adicionalmente cabe señalar que si la empresa tiene la forma jurídica de **Sociedad Anónima** la LSA art.38 exige una **valoración pericial** de estos bienes por un experto, que deberá constar en escritura pública. El citado informe pericial contendrá la descripción de la aportación, con sus datos registrales, si existieran, y la valoración de la aportación, expresando los criterios utilizados y si se corresponde con el valor nominal y, en su caso, con la prima de emisión de las acciones que se emitan como contrapartida.

179

PRECISIONES 1) La Disposición final primera de la **L 3/2009, de 3 de abril**, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles ha introducido una **modificación en la LSA que afecta al régimen jurídico de las aportaciones no dinerarias**, cuyos principales cambios pueden resumirse en los siguientes puntos.

2) El nuevo artículo 38, apartado 3, señala que el **valor** que se dé a la aportación en la escritura social no podrá ser superior a la **valoración realizada por los expertos**. En consecuencia, tras la entrada en vigor del citado precepto (a los tres meses desde la publicación de la Ley en el BOE; 4 de julio de 2009) debe entenderse derogado el apartado 2 del artículo 133 del Reglamento del Registro Mercantil de cuya redacción puede desprenderse la posibilidad de que el valor escriturado supere el valor atribuido por el experto en no más de un 20 por 100 (misma regla que será de aplicación en los casos de transformación, fusión y escisión cuando se requiera la emisión de informe por parte de experto independiente).

3) Nada dice la Ley sobre la posibilidad de que dicho importe sea inferior al otorgado por el experto. No obstante, si el importe escriturado fuera **inferior al valor razonable del inmovilizado material recibido**, la

norma contable exige que este último se valore por su valor razonable. La diferencia entre ambos valores lucirá como una prima de emisión.

Sin embargo, debe advertirse del carácter excepcional de este supuesto dado que la finalidad legal de exigir el citado informe pericial es precisamente la de gozar de un valor razonable fiable del elemento patrimonial aportado.

4) En este sentido, el nuevo artículo 38 bis dispensa de la **exigencia del informe** en los siguientes casos:

a. Cuando la aportación no dineraria consista en **valores mobiliarios que coticen** en un mercado secundario oficial o en otro mercado regulado o en instrumentos del mercado monetario. Estos bienes, señala el citado artículo, se valorarán al precio medio ponderado al que hubieran sido negociados en uno o varios mercados regulados en el último trimestre anterior a la fecha de la realización efectiva de la aportación, de acuerdo con la certificación emitida por la sociedad rectora del mercado secundario oficial o del mercado regulado de que se trate.

No obstante, si ese precio se hubiera visto afectado por circunstancias excepcionales que hubieran podido modificar significativamente el valor de los bienes en la fecha efectiva de aportación, los administradores de la sociedad deberán solicitar el nombramiento de experto independiente para que emita informe.

Cabría preguntarse qué solución debe darse a efectos contables cuando dicho valor difiera del valor razonable (precio cotizado en un mercado activo) en el momento de la incorporación de los bienes al patrimonio de la empresa. En nuestra opinión, en este caso no procedería ajuste alguno, en la medida en que el objeto de la Ley precisamente es dispensar de la exigencia de informe de experto cuando sin la necesidad de recurrir al citado informe pueda obtenerse por otros medios con un suficiente grado de fiabilidad el valor de mercado de los activos aportados.

b. Tampoco se requerirá informe pericial cuando la aportación consista en bienes distintos de los señalados en la letra anterior, cuyo valor razonable se hubiera determinado, dentro de los seis meses anteriores a la fecha de la realización efectiva de la aportación, por **experto independiente con competencia profesional no designado por las partes**, de conformidad con los principios y las normas de valoración generalmente reconocidos para estos bienes.

No obstante, si concurrieran nuevas circunstancias que pudieran modificar significativamente el valor razonable de los bienes a la fecha de la aportación, los administradores de la sociedad deberán solicitar el nombramiento de experto independiente para que emita informe.

5) El nuevo artículo 38 ter señala que cuando las aportaciones se realicen sin informe de expertos independientes, designados por el Registrador Mercantil, los **administradores** elaborarán un informe, que contendrá:

a. La descripción de la aportación.

b. El valor de la aportación, el origen de esa valoración y, cuando proceda, el método seguido para determinarla. Si el objeto de la aportación fueran instrumentos financieros cotizados se unirá al informe la certificación emitida por la correspondiente sociedad rectora.

c. Una declaración en la que se precise si el valor obtenido corresponde, como mínimo, al número y al valor nominal y, en su caso, a la prima de emisión de las acciones emitidas como contrapartida.

d. Por último, también incluirá una declaración en la que se indique que no han aparecido circunstancias nuevas que puedan afectar a la valoración inicial.

6) La última modificación corresponde con la **publicidad** a otorgar a los citados informes. En tal sentido, el nuevo artículo 38 quater exige que una copia autenticada del informe del experto o, en su caso, del informe de los administradores deberá depositarse en el Registro Mercantil en el plazo máximo de un mes a partir de la fecha efectiva de la aportación. Adicionalmente, el informe del experto o, en su caso, el informe de los administradores, se incorporará como anexo a la escritura de constitución de la sociedad o a la de ejecución del aumento del capital social.

Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio ^{(NRV}

179) De acuerdo con lo dispuesto en esta Norma, tendrán la consideración de transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio aquéllas que, a cambio de recibir bienes o servicios, incluidos los servicios prestados por los empleados, sean **liquidadas** por la empresa con instrumentos de patrimonio propio o con un importe que esté basado en el valor de instrumentos de patrimonio propio, tales como **opciones** sobre acciones o **derechos** sobre la revalorización de las acciones.

1. Reconocimiento

La empresa reconocerá, por un lado, los bienes o servicios recibidos como un **activo** o como un **gasto** atendiendo a su naturaleza, en el momento de su obtención y, por otro, el correspondiente **incremento** en el **patrimonio neto** si la transacción se liquidase con instrumentos de patrimonio, o el correspondiente pasivo si la transacción se liquidase con un importe que esté basado en el valor de instrumentos de patrimonio. (...)

2. Valoración

(...) Aquellas transacciones liquidadas con instrumentos de patrimonio que tengan como contrapartida bienes o servicios distintos de los prestados por los empleados se valorarán, si se puede estimar con fiabilidad, por el valor razonable de los **bienes o servicios** en la fecha en que se reciben. Si el valor razonable de los bienes o servicios recibidos no se puede estimar con fiabilidad, los bienes o servicios recibidos y el incremento en el patrimonio neto se valorarán al valor razo-

nable 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. (...)

190 Operaciones cubiertas por la norma

De acuerdo con lo anterior, esta norma (NRV 17ª) daría cobertura a las siguientes operaciones:

- **Aportaciones no dinerarias de bienes** –debemos entender que también de derechos–, estableciendo el criterio del valor razonable de los citados elementos en el momento en que la empresa los obtiene. Esto es, cuando la empresa los recibe o adquiere.

Adicionalmente cuando el objeto de la aportación sea un **negocio** debe tenerse en cuenta la regla especial incluida en la NRV 19ª [Combinaciones de negocios] en cuya virtud debe tomarse como **fecha** de valoración y cálculo del valor razonable la fecha de adquisición o control en los términos y con las repercusiones con que esta fecha se define en la citada NRV 19ª.

En particular, la precisión radica en que si bien con carácter general no debería existir una **diferencia en el valor** de los bienes o derechos aportados entre la fecha de otorgamiento de la escritura pública de constitución o de aumento de capital y la fecha de control, los citados elementos deberían valorarse por su valor razonable en esta última fecha, registrando cualquier diferencia de valor en la cuenta prima de emisión. Ver nº 45700 s.

- Operaciones de **remuneración** e incentivo a sus **trabajadores** entregando a cambio de los servicios o bienes recibidos sus propios instrumentos de patrimonio. Por ejemplo, planes de «stock options» (analizados con más detalle al abordar el análisis de la cuenta 1111, nº 1250 s.).

- La norma también hace referencia a otras operaciones de remuneración a los trabajadores en las que bien la contraprestación se fija **en efectivo** por referencia al valor de los instrumentos de patrimonio propio (por ejemplo, planes de «**acciones fantasma**»), bien se establece otorgando la opción de recibir una cantidad en efectivo o un número de acciones o participaciones propias.

- Por último, también tendrían cabida en la norma las operaciones por las que dicha contraprestación (instrumentos de patrimonio propio, o efectivo cuantificado tomando como base el valor de estos instrumentos) se entrega a **terceros**, como por ejemplo, los **proveedores** de la empresa.

B. Aportante

195

Para el aportante de los bienes, la NRV 2ª [Inmovilizado material] ap.1.4 [Aportaciones de capital no dinerarias] remite al criterio establecido en la NRV 9ª [Instrumentos financieros].

En su introducción se señala que la norma resulta de aplicación a los siguientes instrumentos financieros: (...)

a) Activos financieros: (...) Instrumentos de patrimonio de otras empresas adquiridas: acciones (...) y otros instrumentos de patrimonio.

De acuerdo con el ap.1 de esta NRV 9ª, la empresa reconocerá un instrumento financiero en su balance cuando se convierta en una **parte obligada del contrato o negocio jurídico** conforme a las disposiciones del mismo. Es decir, en el momento en que efectúe la suscripción y desembolso de la aportación.

Los **importes pendientes de desembolso** minorarán la inversión debiendo contabilizarse en las cuentas 249 ó 539 y 259 ó 549, dependiendo del plazo en que deba materializarse el desembolso y de si existe o no vinculación entre ambas empresas.

200

Valoración de las acciones o participaciones recibidas (NRV 9ª, ap.2) Respecto a la valoración de las acciones o participaciones recibidas a cambio de los bienes aportados, en el apartado 2 [Activos financieros] se condiciona dicha valoración a la **categoría** en la que se clasifique la **inversión**. A tal efecto, se distingue entre:

1. Préstamos y partidas a cobrar (no procede).
2. Inversiones mantenidas hasta el vencimiento (no procede).
3. Activos financieros mantenidos para negociar.
4. Otros activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.
5. Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas.
6. Activos financieros disponibles para la venta.

202

PYMES y Microempresas

La NRV 8ª [Activos financieros] del PGC PYMES y Micro, indica que los activos financieros, a efectos de su valoración, se clasificarán en alguna de las siguientes categorías:

1. Activos financieros a coste amortizado (no procede).
2. Activos financieros mantenidos para negociar.

3. Activos financieros a coste. En esta categoría se clasificarán las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, tal como éstas se definen en la NECA 11ª, y los demás instrumentos de patrimonio salvo que a estos últimos les sea aplicable la categoría 2 (mantenidos para negociar). De una forma sintética, estarán aquí, lo que en el PGC (RD 1514/2007) se denominan «Disponibles para la venta», categoría que no se aplica a PYMES y Micro.

Activos financieros disponibles para la venta Si, como consecuencia de la aportación, la empresa participada pasa a calificarse como empresa del **grupo, multigrupo o asociada** (según se define esta categoría en la NECA 13ª [NECA 11ª PGC PYMES y Micro]), el criterio aplicable a dicha inversión será el **coste**, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles. Ver cuenta 240, nº 14460 y nº 14905 s.) y cuenta 530 nº 28530).

En otro caso –y siempre y cuando no se adquiera con el **propósito de venderla en el corto plazo**, en cuyo caso debería clasificarse en la cartera de negociación, o se haga uso de la opción del valor razonable, en los limitados supuestos en que se prevé esta opción, ver cuenta 250 (nº 17400 s.) y cuenta 540 (nº 29130)– las acciones o participaciones deberán clasificarse en la categoría de **Activos financieros disponibles para la venta** (ver nº 200) y valorarse por su **valor razonable** que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada, más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles. (Esta categoría 6 **no** existe para **PYMES y Micro**).

Al igual que en las restantes categorías (3, 4 y 5: ver nº 200) formará parte de la valoración inicial de los instrumentos incluidos en la categoría de «Activos financieros disponibles para la venta» el importe de los **derechos preferentes de suscripción** y similares que, en su caso, se hubiesen adquirido.

Otras categorías Por último, en el supuesto de que la inversión deba clasificarse en la categoría 3 (**para negociar**: ver nº 200) del PGC o categoría 2 del PGC PYMES (ver nº 206) o se opte por clasificar en la categoría 4 del PGC (**otros a valor razonable**, a resultados), y a pesar de que ambos casos constituyen supuestos excepcionales si consideramos la naturaleza de la operación que aquí estamos tratando (ver cuenta 250 y 540 para identificar la operaciones que usualmente podrían englobarse en estas categorías), aportación no dineraria a una sociedad, las acciones o participaciones recibidas se valorarán por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el **precio de la transacción**, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada.

Los **costes de transacción** que les sean directamente atribuibles se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio.

204

206

C. Caso especial: Aportaciones entre empresas del grupo

Regla general

Como **novedad** del PGC respecto al PGC 1990, se abordan de forma expresa los criterios para registrar las operaciones entre empresas del grupo, ver cuenta 118 (nº 1390), respecto del ámbito de aplicación de la NRV 21ª (Operaciones entre empresas del grupo).

La **regla general** enunciada en NRV 21ª ap.1, es que los elementos objeto de la transacción se contabilizarán en el momento inicial por el **valor razonable** o importe acordado. En su caso, si el precio acordado en una operación difiriese de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación. La valoración posterior se realizará de acuerdo con lo previsto en las correspondientes normas.

(Este criterio no hace sino recoger la **doctrina administrativa** hasta la fecha: ICAC Consulta núm 11, BOICAC núm 48; Nota sobre el tratamiento contable de las operaciones entre empresas del grupo, BOICAC núm 61).

En consecuencia, a partir de los postulados incluidos en el PGC (Marco conceptual aptdo.1, Cuentas anuales. Imagen fiel) y considerando la finalidad de las **cuentas anuales** individuales –ofrecer la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de una empresa–, la norma precisa que no existe, salvo los casos específicos recogidos a continuación, ninguna diferencia en los criterios contables que deben aplicar estas empresas respecto a los criterios contables generales.

210

212