

MEMENTO EXPERTO
FRANCIS LEFEBVRE

Elaboración
de la Memoria
Anual

(Cuentas Anuales)

Memoria normal;
Memoria abreviada;
Memoria PYME

ACTUALIZADO A 25 MAYO 2009

Memento Experto Elaboración de la Memoria Anual
es una obra realizada por
Gregorio Labatut Serer
en colaboración con la Redacción de
Ediciones Francis Lefebvre

Autor:

DR. GREGORIO LABATUT SERER
(Departamento de Contabilidad. Facultad de Economía. Universidad de Valencia)

© 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: 42,64 € (IVA incluido)

ISBN: 978-84-92612-24-6

Depósito legal: M-24350-2009

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

	n° marginal
Introducción.....	100
Capítulo 1. Contenido de la Memoria Normal del PGC y propuesta normalizadora... ..	505
Capítulo 2. Contenido de la Memoria Abreviada del PGC y propuesta normalizadora ..	4000
Capítulo 3. Contenido de la Memoria del PGC Pymes y propuesta normalizadora	6000
Bibliografía.....	7000
Anexos.....	9000

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

Introducción

El **nuevo Plan General de Contabilidad** de 2007 (PGC) aprobado por RD 1514/2007, y el nuevo Plan General de Contabilidad para **Pymes** (PGC Pymes) aprobado por RD 1515/2007, han desarrollado los contenidos contables introducidos por 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.

Huelga decir que la nueva normativa, aplicable a partir de los ejercicios iniciados el día 1 de enero de 2008, ha introducido importantes cambios; particularmente, en lo concerniente a la estructura y contenido de las **cuentas anuales** que las empresas deben formular al cierre del ejercicio, siendo en estas fechas cuando deben ser presentadas en el Registro Mercantil las correspondientes al ejercicio 2008.

Estas **nuevas cuentas anuales** están formadas por los siguientes documentos:

1. Balance
 2. Cuenta de Pérdidas y Ganancias
 3. Estado de cambios en el patrimonio neto
 4. Memoria, que en el modelo normal contendrá el Estado de Flujos de Efectivo
- En la tercera parte del Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007, de 16 de noviembre) y del Plan General de Contabilidad de PYMES (RD 1515/2007, de 16 de noviembre) se establecen cuáles son los contenidos de dichas cuentas anuales.

Modelos de cuentas anuales (Orden JUS/206/2009) Según el PGC, se mantienen **dos modelos** de cuentas anuales: Normales y Abreviadas. La utilización de uno u otro modelo se establece en función del tamaño de la empresa medido por tres parámetros: Cifra de negocios, volumen de activo y número medio de trabajadores. Asimismo, en el **PGC Pymes** se establecen unos modelos de cuentas para las empresas que puedan acogerse al mismo.

En el cuadro núm. 1 que reproducimos a continuación, se especifica el tipo de cuentas anuales aplicable a las empresas, según su tamaño.

100

105

110

Cuadro núm. 1. Modelos de Cuentas Anuales en función del tamaño
(Fuente: Orden JUS/206/2009)

	MODELO PYMES		MODELO ABREVIADO		MODELO NORMAL	
	Microempresa	Resto Pymes				
	Balance. Pérdidas y ganancias. Estado cambios patrimonio neto. Memoria		Balance. Estado cambios patrimonio neto. Memoria	Pérdidas y ganancias	Balance. Estado de cambios patrimonio neto. Estado de flujos de efectivo. Memoria	Pérdidas y ganancias
Condiciones	Durante dos ejercicios consecutivos deben reunirse, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos, dos de las circunstancias siguientes (1):		Durante dos ejercicios consecutivos deben reunirse, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos, dos de las circunstancias siguientes (2):			
Total activo (€)	<1.000.000	<2.850.000	<2.850.000	<11.400.000	Resto	Resto
Importe neto cifra negocios (€)	<2.000.000	<5.700.000	<5.700.000	<22.800.000	Resto	Resto
Nº medio trabajadores	<10	<50	<50	<250	Resto	Resto

(1) En el ejercicio social de su constitución, transformación o fusión, las sociedades podrán formular cuentas anuales según el modelo de PYMES o el Modelo Abreviado, si reúnen, al cierre del ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en el cuadro anterior.
(2) En el ejercicio social de su constitución, transformación o fusión, las sociedades podrán formular cuentas anuales según el modelo de PYMES o el Modelo Abreviado, si reúnen, al cierre del ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en el cuadro anterior.

115

A pesar de que los contenidos y estructura de estas nuevas cuentas anuales están contemplados en la **Tercera Parte del PGC 2007**, la *Orden JUS/206/2009, de 28 de enero, por la que se aprueban nuevos modelos para la presentación en el Registro Mercantil de las cuentas anuales de los sujetos obligados a su publicación* (BOE 10 de febrero de 2009) ofrece modelos de los mismos, con objeto de facilitar la comprensión de su contenido, agilizar el tratamiento y almacenamiento informático, así como la publicación por parte del Registro Mercantil. Todo ello, en vistas a suministrar el tratamiento informático y la difusión de la información contable en lenguaje XML.

120

Modalidad de presentación Los modelos que se aprueban en la *Orden JUS/206/2009, de 28 de enero* pueden formularse utilizando una doble modalidad en función de su presentación:

- presentación tradicional con soporte en **papel**: se rellenarán a máquina de escribir o impresora, o manualmente con mayúsculas.
- presentación por vía **telemática** mediante soporte electrónico: siguiendo las instrucciones que en la Orden se proporcionan.

En la actualidad se está potenciando la presentación por modalidad telemática habida cuenta no sólo de las nuevas posibilidades que brinda la acelerada evolución de la tecnología sino de la necesaria adecuación de nuestro ordenamiento a las exigencias de la Directiva 2003/58/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de julio, que modificó la anterior Directiva 68/151/CEE.

En ella se impone a los Estados miembros la obligación de asegurar que las sociedades y demás personas obligadas a la publicación de cuentas anuales en cada ejercicio, lo puedan hacer por medios electrónicos a más tardar a partir del 1 de enero de 2007, exigencia por otra parte plenamente conforme con el régimen que para el acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos ha introducido la Ley 11/2007, de 22 de junio.

La Orden JUS/206/2009 pretende, como punto de inicio, facilitar a las empresas de informática que desarrollan los programas de base para la **llevarza** de la **contabilidad** al desarrollo de la taxonomía XML correspondiente a los modelos de cuentas anuales, para que se realice la base necesaria para la implementación del estándar en los programas informáticos.

De este modo se establecen los **modelos completos estandarizados**, tanto normales como abreviados, y los adaptados al PGC Pymes, del Balance, Cuenta de Pérdidas y Ganancias, Estado de variaciones del patrimonio neto, Estado de flujos de efectivo y Memoria, para que sean utilizadas por parte de las sociedades mercantiles y demás entidades y empresarios que, conforme a las disposiciones vigentes, vengan obligados a dar publicidad de sus cuentas, así como las de quienes voluntariamente las presenten, y que utilicen el PGC o el PGC Pymes.

Cuentas consolidadas Con respecto a las Cuentas Anuales consolidadas de los **Grupos** que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 43 bis del Código de Comercio, apliquen las normas contables del propio Código Comercio, queda pendiente la preparación de los modelos, una vez haya sido aprobado el desarrollo reglamentario de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas.

Las Cuentas Anuales consolidadas de los grupos obligados a formularlas de acuerdo con las **Normas Internacionales de Información Financiera** (NIIF) adoptadas por los Reglamentos de la Unión Europea, deberán depositarse en el Registro Mercantil utilizando los modelos que se aprueben mediante Orden del Ministerio de Justicia (todavía pendiente de publicación al escribir estas líneas), la preparación de tales modelos interesa que se realice una vez que culmine el proceso de adopción en la Unión Europea de la versión revisada de la Norma Internacional de Contabilidad 1, sobre presentación de estados financieros.

No será aplicable a aquellos empresarios que de acuerdo con la normativa específica que les es aplicable deban formular sus cuentas con arreglo a sus modelos, como por ejemplo las **entidades financieras** reguladas por la circular 4/2004 del Banco de España.

PRECISIONES

1) Actualmente, están en vigor las normas contenidas en Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, de formulación de cuentas anuales consolidadas. Sin embargo, dado que esta norma no se ha adaptado todavía a los cambios contables y mercantiles realizados, en la medida en la que no se ha aprobado una nueva norma que la sustituya, el ICAC ha publicado la NOTA DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS RELATIVA A LOS CRITERIOS APLICABLES EN LA FORMULACIÓN DE CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS SEGÚN LOS CRITERIOS DEL CÓDIGO DE COMERCIO PARA LOS EJERCICIOS QUE COMIENCEN A PARTIR DE 1 DE ENERO DE 2008. El propósito de esta Nota es clarificar los criterios que son aplicables con la normativa actual, especificando las derogaciones tácitas en las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, hasta que se publiquen unas normas que desarrollen los criterios actuales del Código de Comercio, cuestión que, según la Nota del ICAC, se solventará lo antes posible.

2) **XML** son las siglas en inglés de *Extensible Markup Language* («lenguaje de marcas»). Permite definir la gramática de lenguajes específicos (de la misma manera que HTML es, a su vez, un lenguaje definido por SGML). Tiene un papel muy importante en la actualidad, ya que permite la compatibilidad entre sistemas para compartir la información de una manera segura, fiable y fácil, por lo que facilita mucho la difusión de la información contable en Internet. Puede verse más información en: <http://es.wikipedia.org/wiki/XML>

130

140

150

175 Normalización de la Memoria Resulta difícil realizar una estandarización absoluta de la memoria y su contenido. No obstante, para facilitar que las empresas informen sobre los detalles que requiere la Memoria de las cuentas anuales, la **Orden JUS/206/2009** normaliza, en lo posible, buena parte de su contenido, con el fin de que las empresas que lo deseen (**no es obligatorio**) puedan utilizar los cuadros normalizados que se anexan en dicha orden para incluirlos en la Memoria. Como queda dicho, no hace obligatorio su uso, para flexibilizar en lo posible el cumplimiento de dicha obligación.

En consonancia con esta aspiración normalizadora, respecto a los contenidos de la Memoria, se ha estandarizado incorporando cuadros que facilitan su realización. En todo caso, deberá acompañar a estos cuadros normalizados el resto de la información que compone la Memoria y que no ha sido normalizado, según se indica en el anexo de la *Orden JUS/206/2009*. Por tal motivo, las empresas deberán añadir la **información no normalizada** en la Memoria, incorporando las páginas que consideren necesarias, para completar con ellas los cuadros normalizados por la Orden.

200 Hay que resaltar que los modelos que se ofrecen relativos al Balance, a la Cuenta de pérdidas y ganancias, al Estado de cambios en el patrimonio neto y al Estado de flujos de efectivo son de **utilización obligatoria**, con los límites definidos en el cuadro del nº 110.

Por el contrario, los cuadros que normalizan la contestación a los diferentes puntos de la **Memoria** son de utilización potestativa, de modo que no son de aplicación obligatoria a las empresas, facilitándose como una ayuda para su confección.

Por este motivo, y con respecto al contenido de la Memoria, el propósito del presente Memento es intentar **completar la labor estandarizadora** de la *Orden JUS/206/2009* y comentar mediante algunos casos prácticos aquellos aspectos del contenido de la Memoria que no se recogen en los cuadros proporcionados en la citada orden.

210 En cualquier caso, debe tenerse en cuenta lo establecido en la norma de elaboración 10ª Memoria, de la tercera parte del Plan General de Contabilidad, en la que se indica que:

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

1. El modelo de la memoria recoge la información mínima a cumplimentar; no obstante, en aquellos casos en que la información que se solicita no sea significativa no se cumplimentarán los apartados correspondientes.

2. Deberá indicarse cualquier otra información no incluida en el modelo de la memoria que sea necesaria para permitir el conocimiento de la situación y actividad de la empresa en el ejercicio, facilitando la comprensión de las cuentas anuales objeto de presentación, con el fin de que las mismas reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa; en particular, se incluirán datos cualitativos correspondientes a la situación del ejercicio anterior cuando ello sea significativo. Adicionalmente, en la memoria se incorporará cualquier información que otra normativa exija incluir en este documento de las cuentas anuales.

3. La información cuantitativa requerida en la memoria deberá referirse al ejercicio al que corresponden las cuentas anuales, así como al ejercicio anterior del que se ofre-

ce información comparativa, salvo que específicamente una norma contable indique lo contrario.

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

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

Para conseguir el objetivo de comentar la información de la Memoria no estandarizada en cuadros por la Orden, la **sistemática** empleada ha sido:

- 1) Transcripción del contenido de la Memoria enunciado en el PGC.
- 2) Indicación de si el apartado o epígrafe correspondiente está o no normalizado.
- 3) Si el epígrafe está **normalizado**, se especifica el número del cuadro proporcionado en la Orden JUS/206/2009.
- 4) Si **no** está **normalizado**, se proponen párrafos o nuevos cuadros para completar los puntos no desarrollados por la Orden.

Abordamos a continuación, la Memoria normal y abreviada del PGC (nº 500 y nº 4000), así como la memoria para las empresas que siguen el PGC Pymes (nº 6000).

CAPÍTULO 1

Contenido de la Memoria Normal del PGC y propuesta normalizadora

500

SUMARIO	
1. Actividad de la empresa	505
2. Bases de presentación de las cuentas anuales	700
3. Aplicación de resultados	950
4. Normas de registro y valoración	1005
5. Inmovilizado material	1350
6. Inversiones inmobiliarias	1550
7. Inmovilizado intangible	1600
8. Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar	1825
9. Instrumentos financieros	1890
10. Existencias	2115
11. Moneda extranjera	2125
12. Situación fiscal	2200
13. Ingresos y gastos	2400
14. Provisiones y contingencias	2425
15. Información sobre medio ambiente	2475
16. Retribuciones a largo plazo al personal	2500
17. Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio	2550
18. Subvenciones, donaciones y legados	2600
19. Combinaciones de negocios	2625
20. Negocios conjuntos	2675
21. Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones interrumpidas	2750
22. Hechos posteriores al cierre	2800
23. Operaciones con partes vinculadas	2840
24. Otra información	2925
25. Información segmentada	2975

1. Actividad de la empresa

505

Este epígrafe **no** está **normalizado** por la Orden JUS/206/2009, de 28 de enero.

Según el PGC 2007, en este apartado se describirá el **objeto social** de la empresa y la **actividad** o actividades a que se dedique.

520

Tras la lectura del contenido obligatorio que debe proporcionarse en este punto, proponemos que se informe sobre:

1. Denominación y forma legal de la empresa.

2. Domicilio social de la empresa.
3. Constitución de la sociedad, así como notario que otorgó la escritura pública de constitución.
4. Objeto social. En el caso de desarrollar diversas actividades se detallarán éstas.
5. En el caso de que se desarrollen actividades fuera del país donde tiene el domicilio social, se deberá proporcionar información sobre el lugar donde desarrolle sus actividades.
Por ejemplo, si una sociedad residente en España tuviera sucursales en Argentina y Uruguay, se debería informar sobre los lugares donde se ubican dichas sucursales.
6. Naturaleza de la actividad o actividades principales a las que se dedica la empresa. Por ejemplo, si la sociedad se dedica a la construcción de viviendas y a la importación y distribución de productos prefabricados de hormigón, se indicará dichas actividades, indicando cual de las dos es la principal.

550

7. En el caso de pertenecer a un **Grupo de sociedades**, en los términos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio, incluso cuando la sociedad dominante esté domiciliada fuera del territorio español, se informará sobre:
 - a. Denominación del grupo
 - b. Denominación de la sociedad dominante directamente, así como el de la sociedad dominante última del grupo.
 - c. La residencia de estas sociedades.
 - d. El Registro Mercantil donde estén depositadas las cuentas anuales consolidadas, la fecha de formulación de las mismas o, si procediera, las circunstancias que eximan de la obligación de consolidar.

555

Ejemplo: Supongamos que la sociedad COMPONESA con domicilio social en Madrid, está dominada en un 90% por la sociedad PROPONESA con domicilio social en Zaragoza, y ésta última se encuentra controlada en un 85% por la sociedad FONESA con domicilio social en Francia. Todas ellas pertenecen al grupo FONESA ubicado en Marsella (Francia) y presenta cuentas anuales consolidadas en dicho país por parte de la sociedad FONESA.

En España, la sociedad PROPONESA (subgrupo español) no realiza cuentas anuales consolidadas acogiéndose a la dispensa contemplada en el artículo 43.2ª d) del Código de Comercio por pertenecer a un grupo superior de la Unión Europea.

Información a proporcionar por la sociedad COMPONESA: Hay que indicar que pertenece al grupo FONESA, que se encuentra dominada en un 90% por la sociedad PROPONESA con domicilio social en Zaragoza. Esta última sociedad está dominada en un 85% por la sociedad FONESA con domicilio social en Marsella (Francia), y en ese registro mercantil se han depositado las cuentas anuales consolidadas y la fecha de consolidación.

Información a proporcionar por la sociedad PROPONESA: Hay que indicar que pertenece al grupo FONESA, y se encuentra dominada en un 85% por dicha sociedad con domicilio social en Marsella (Francia), en cuyo registro mercantil han sido depositadas las cuentas anuales consolidadas del grupo. También debe indicar que es la cabecera (dominante) de un subgrupo español, y se mostrará el nombre, domicilio y porcentaje de participación sobre las sociedades dependientes, en nuestro caso la sociedad COMPONESA a la que controla en un 90%. Si existiesen sociedades multigrupo y asociadas también se harán constar. Podría prepararse un cuadro con la siguiente información:

Empresa	Porcentaje de participación		Actividad	Domicilio social
	Directo	Indirecto		

Asimismo, habría que indicar que no confecciona cuentas anuales consolidadas del subgrupo español porque se acoge a la dispensa contemplada en el artículo 43.2ª.d) del Código de Comercio por pertenecer a un grupo superior de la Unión Europea.

Con respecto a la sociedad FONESA al tener domicilio social en Marsella (Francia), no presentará cuentas anuales en España.

En caso de que fuera una sociedad con domicilio social en España, indicaría que es la cabecera (dominante) de un grupo se proporcionaría el nombre, domicilio y porcentaje de participación sobre las sociedades dependientes, en nuestro caso la sociedad PROPONESA y COMPONESA. Si existiesen sociedades multigrupo y asociadas también se harían constar. También, se indicará la fecha de cierre de las sociedades que componen el grupo si es distinta de la de la dominante.

Si durante el ejercicio se producen adquisiciones importantes de acciones de empresas que pasan a ser del grupo, se explicarán en este apartado de la memoria.

Así, si durante el ejercicio, la sociedad PROPONESA adquiere el 80% de la sociedad JAPONESA, el 85% de la sociedad ASPONESA, y el 35% de la sociedad REPO-NESA, sobre esta última sociedad no se ejerce el control, por lo que es una sociedad asociada. La sociedad PROPONESA, informará sobre lo siguiente:

«En el ejercicio se ha incorporado al perímetro de consolidación la sociedades dependientes JAPONESA participada en un 80% y la sociedad ASPONESA participada en un 85%. Asimismo también se ha adquirido el 35% de la sociedad REPO-NESA que pasa a ser una sociedad asociada al subgrupo español.»

Evidentemente, todas estas sociedades se incorporarían al cuadro anterior donde están todas las sociedades del subgrupo español, multigrupo y asociadas.

8. Cuando exista una **moneda funcional** distinta del euro, se pondrá claramente de manifiesto esta circunstancia, indicando los criterios tenidos en cuenta para su determinación.

575

580

600

620

Ejemplo: Supongamos la sociedad VINCLASA, con domicilio social en Madrid, se encuentra dominada al 100% por la sociedad norteamericana VINCLO, y como su actividad se desarrolla totalmente en el extranjero, la moneda funcional por la que registra sus operaciones es el dólar.

Al tener su domicilio social en Madrid, debe presentar cuentas anuales en el Registro Mercantil de Madrid. Estas cuentas se deben formular en euros. Como la moneda funcional (registro de las operaciones) es distinta del euro, tendrá que adaptar sus cuentas anuales al euro. Para ello debe seguir lo estipulado en la norma de registro y valoración 11ª del PGC: **«La moneda de presentación es la moneda en que se formulan las cuentas anuales, es decir, el euro. Excepcionalmente, cuando la moneda o monedas funcionales de una empresa española sean distintas del euro, la conversión de sus cuentas anuales a la moneda de presentación se realizará aplicando los criterios establecidos sobre «Conversión de estados financieros en moneda funcional distinta de la moneda de presentación» en las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, que desarrollan el Código de Comercio. Las diferencias de conversión se registrarán directamente en el patrimonio neto».**

Estas normas indican, fundamentalmente que las partidas monetarias se convertirán a euros aplicando el tipo de cambio de cierre, mientras que las partidas no monetarias de valorarán aplicando el tipo de cambio en la fecha de transacción, salvo excepciones en las que se aplique el valor razonable. Todo ello deberá ser explicado en este apartado de la Memoria por parte de la sociedad VINCLASA

650

PRECISIONES La Nota del ICAC relativa a los criterios aplicables en la formulación de **cuentas anuales consolidadas** según los criterios del Código de Comercio para los ejercicios que comiencen a partir de 1 de enero de 2008, en su punto 14 «Conversión de estados financieros en moneda extranjera», indica que las cuentas anuales consolidadas deberán ser formuladas expresando los valores en euros (CCom art.44), y elaboradas en términos de la moneda de su entorno económico (CCom art.38 h; NRV 11ª PGC).

La NRV 11ª del PGC denomina **«moneda funcional»** a la moneda del entorno económico principal en el que opera la empresa, y entiende que están en vigor los artículos 54 a 59 Normas para la formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas del RD 1815/1991.

2. Bases de presentación de las cuentas anuales

700

Este epígrafe **no** está **normalizado** por la Orden JUS/206/2009, de 28 de enero

705

Según el PGC 2007, en este apartado se dará la siguiente información:

2.1. Imagen fiel	715
2.2. Principios contables no obligatorios aplicados.....	750
2.3. Aspectos críticos de la valoración y estimación de la incertidumbre. ..	775
2.4. Comparación de la información.....	815
2.5. Agrupación de partidas.....	860

2.6. Elementos recogidos en varias partidas	880
2.7. Cambios en criterios contables.....	900
2.8. Corrección de errores.....	925

2.1. Imagen fiel

A tenor de lo dispuesto en el PGC:

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

Proponemos el **siguiente texto**:

«Las cuentas anuales adjuntas han sido obtenidas de los registros contables de la sociedad y se presentan de acuerdo con el Plan General de Contabilidad aprobado por RD 1514/2007, de 16 de noviembre, de forma que muestran la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad, de conformidad con las disposiciones legales. También se quiere hacer constar que el estado de flujos de efectivo corresponde a la veracidad de la corriente monetaria efectuada por la entidad en el ejercicio. Estas cuentas anuales han sido formuladas por el Consejo de Administración y se presentarán a la Junta General de Accionistas. La dirección de la sociedad estima que serán aprobadas sin ninguna modificación».

También se puede añadir un párrafo sobre la fecha de la Junta General de Accionistas en la que se aprobó las cuentas anuales del ejercicio anterior.

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

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

Los puntos b) y c), se aplicarán en aquellos casos excepcionales contenidos en el art.34 de Código de Comercio, apartados 3 y 4, a cuyo tenor: **«Cuando la aplicación de las disposiciones legales no sea suficiente para mostrar la imagen fiel, se suministrarán en la memoria informaciones complementarias precisas para alcanzar este resultado».** **«En casos excepcionales, si la aplicación de una disposición legal en materia de contabilidad fuera incompatible con la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales, tal disposición no será aplicable. En estos casos, en la memoria deberá señalarse esa falta de aplicación, motivarse suficientemente y explicarse su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa».**

715

720

725

730

Evidentemente son situaciones no habituales y bastante anómalas en la práctica. Un ejemplo podría ser una empresa que tiene una serie de actividades en una zona que se encuentra en guerra, y como consecuencia de la inestabilidad existente en ese país decide amortizar las instalaciones que tiene en el mismo durante el periodo de duración de las actividades que se estima en tres años, ante la duda de su recuperación futura.

Esto afecta a las instalaciones que normalmente tienen una vida útil de 10 años, y como consecuencia de la inestabilidad existente en el país se pone en duda la recuperabilidad de las mismas, por lo que se aplica el criterio de amortizarlo en 3 años. Este hecho provoca una amortización superior en 2.100.000 euros anuales. Supongamos que las instalaciones tienen un valor de 9.000.000 de euros y que estamos en el segundo año de explotación (3.000.000 – 900.000).

735

En este caso, hay que explicar que se produce un incumplimiento del **principio del devengo**, y que las instalaciones existentes en el país en cuestión se amortizan de forma acelerada durante tres años (tiempo previsto de las actividades) ya que se pone en duda su recuperabilidad futura. Por ello, en el inmovilizado material que se explica en la nota 5 de la Memoria existe un exceso de amortización acumulada como consecuencia de las dudas existentes sobre la continuidad de la explotación debido a la situación bélica existente en la zona.

El impacto sobre la situación financiera y los resultados de la empresa es un exceso de amortización y una disminución del patrimonio neto que asciende a: 4.200.000 euros (6.000.000 – 1.800.000), y tiene un impacto en los resultados del ejercicio como mayor gasto de 2.100.000 euros (3.000.000 – 900.000).

Si no es así, y no ha lugar a que se aplique ninguna excepción, se propone el **siguiente párrafo**:

«No existen razones excepcionales por las que, para mostrar la imagen fiel de la empresa, no se hayan aplicado las disposiciones legales en material contable».

2.2. Principios contables no obligatorios aplicados.

750

Esta es una **situación excepcional**, ya que los principios contables deben aplicarse de forma obligatoria.

755

Podría ser el caso anterior (nº 730) en el que existen inversiones en un país en zona bélica y se había producido una amortización acelerada de las instalaciones. En este apartado de la Memoria habría que informar que no se ha aplicado el **principio del devengo**, para el registro de las amortizaciones de las instalaciones existentes en dicho país en conflicto bélico, como consecuencia de la incertidumbre existente en la recuperación de las inversiones realizadas.

En el caso más habitual, de que no existan principios contables no aplicados, se propone el **siguiente párrafo**: «Todos los principios contables obligatorios que tienen un efecto significativo se han aplicado en la elaboración de las cuentas anuales. No existe ningún principio contable que siendo obligatorio haya dejado de aplicarse ni otros principios que no siendo obligatorios se hayan aplicado».

2.3. Aspectos críticos de la valoración y estimación de la incertidumbre

Según la dicción literal del PGC:

a) Sin perjuicio de lo indicado en cada nota específica, en este apartado se informará sobre los supuestos clave acerca del futuro, así como de otros datos relevantes sobre la estimación de la incertidumbre en la fecha de cierre del ejercicio, siempre que lleven asociado un riesgo importante que pueda suponer cambios significativos en el valor de los activos o pasivos en el ejercicio siguiente. Respecto de tales activos y pasivos, se incluirá información sobre su naturaleza y su valor contable en la fecha de cierre.

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

775

Por **ejemplo**:

Supongamos una empresa dedicada a la construcción que reconoce los ingresos por ventas en función del porcentaje de realización, para lo cual hay que hacer estimaciones sobre los costes totales para la terminación de las obras.

También se hacen estimaciones para determinar el deterioro de los activos y en consecuencia la determinación del valor de uso. Del mismo modo, se estiman los flujos de efectivo futuros esperados así como de la tasa de descuento, igualmente hay que hacer estimaciones sobre el deterioro del fondo de comercio, la vida útil de determinados activos, y finalmente también se han hecho estimaciones sobre la provisión para riesgos y gastos existente como consecuencia de un litigio en curso.

Supongamos también que en el presente ejercicio se ha producido un cambio significativo en la estimación de los costes totales de cierta obra por un incremento inesperado de los costes lo que ha provocado el reconocimiento en este año de una pérdida por este motivo de 300.000 euros.

780

Se propone el **siguiente texto**: «La información contenida en las cuentas anuales es responsabilidad de los administradores de la sociedad.

En la preparación de las cuentas anuales se han utilizado ocasionalmente estimaciones realizadas por la dirección de la empresa y ratificada por los administradores, para cuantificar algunos activos, pasivos, ingresos, gastos y compromisos que figuran registrados en estas cuentas anuales.

Básicamente estas estimaciones se refieren a lo siguiente:

785

- vida útil de determinados activos no corrientes,
- pérdidas por deterioro de determinados activos no corrientes,
- valoración del fondo de comercio,
- los costes totales incorporados en los contratos de construcción,
- la probabilidad de ocurrencia para el registro de determinadas provisiones para riesgos y gastos.

Todo ello afecta a la valoración de los siguientes activos y pasivos:

- Activos no corrientes: en concreto la valoración de la maquinaria por Euros.
- Fondo de comercio reconocido por un importe de Euros.
- Provisiones para riesgos y gastos por Euros, correspondiente a un litigio en curso con la empresa motivada por

790

En el ejercicio, se ha producido un cambio en la estimación de los costes totales de la obra por (cuantificar) lo que ha provocado el reconocimiento en este ejercicio de una pérdida por un importe de (cuantificar) euros.

A pesar de que las estimaciones de este año, se han realizado en función de la mejor información disponible a la fecha de formulación de las cuentas anuales, es posible que los acontecimientos que puedan tener lugar en el futuro obliguen a modificarlos en los próximos ejercicios, lo que en el caso de ser necesario se haría aplicando la norma de registro y valoración 22ª del Plan General de Contabilidad, de forma prospectiva reconociendo los cambios en las estimaciones contables en las cuentas anuales futuras.»

800

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

805

Obviamente este caso se producirá en una situación extrema, cuando se ponga en duda la continuidad de la empresa y, en consecuencia, la aplicación del **principio de empresa en funcionamiento**.

Puede ser el **ejemplo** de una empresa inmersa en situación concursal, en la que como consecuencia de ello, sus activos se valoren al precio estimado de liquidación.

En este caso, podría proponerse el siguiente texto: «Al encontrarse la empresa inmersa en supuesto tipificado por la Ley Concursal regulada por Ley 22/2003, de 9 de julio, se pone en duda la continuidad de la misma, y en consecuencia la Administración concursal ha considerado conveniente la no aplicación del principio de empresa en funcionamiento, por lo cual los activos se han valorado a su importe probable de enajenación.

Esto afecta a la valoración de los siguientes activos (relación de activos valorados al posible precio de venta)».

2.4. Comparación de la información

A tenor del PGC:

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

- a) Razones excepcionales que justifican la modificación de la estructura del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias, del estado de cambios en el patrimonio neto y del estado de flujos de efectivo del ejercicio anterior.
- b) Explicación de las causas que impiden la comparación de las cuentas anuales del ejercicio con las del precedente.
- c) Explicación de la adaptación de los importes del ejercicio precedente para facilitar la comparación y, en caso contrario, las razones excepcionales que han hecho impracticable la reexpresión de las cifras comparativas.

815

En la primera aplicación del nuevo PGC, es posible que la empresa siga el criterio alternativo contemplado en la Disposición transitoria primera del RD 1514/2007, en el que se indica que la empresa puede no considerar el criterio retroactivo en la aplicación del PGC y valorar todos sus elementos patrimoniales de conformidad con las nuevas normas. En la disposición transitoria cuarta del RD 1514/2007, se indica que se hará constar esta circunstancia en las primeras cuentas anuales que se formulen aplicando el Plan General de Contabilidad.

En concreto proponemos el **siguiente texto**:

«Las cuentas anuales de la sociedad correspondientes al ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 2008 son las primeras que han sido elaboradas de acuerdo con el Plan General de Contabilidad aprobado por RD 1514/2007, de 16 de noviembre. Esta normativa supone importantes cambios con respecto a la establecida en el Plan General de Contabilidad anterior, fundamentalmente respecto a:

- Cambios en las políticas contables, criterios de valoración y forma de presentación de las cuentas anuales.
- La incorporación en las cuentas anuales de dos nuevos estados financieros: El estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo.
- Un incremento significativo en la información facilitada en la memoria de las cuentas anuales.

820