BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO

AÑO CCCXLVII • MIÉRCOLES 21 DE NOVIEMBRE DE 2007 • SUPLEMENTO DEL NÚMERO 279

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

19966 REAL DECRETO 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas.

PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD DE PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS

MINISTERIO DE LA PRESIDENCIA

INTRODUCCIÓN

I

1. Con la aprobación del Plan General de Contabilidad por el Decreto 530/1973, de 22 de febrero, España se incorporó a las tendencias modernas sobre normalización contable.
Posteriormente, la incorporación de España a la hoy Unión Europea trajo consigo la armonización de las normas contables vigentes en aquel momento con el Derecho comunitario derivado en materia contable, en adelante Directivas contables (la Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad y la Séptima Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983, relativa a las cuentas consolidadas). El cauce legal y reglamentario empleados para alcanzar dicha convergencia fueron, respectivamente, la Ley 19/1989, de 25 de julio, y el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de 1990.
A partir de ese momento se incardina en el seno del Derecho Mercantil español un auténtico Derecho Contable que ha dotado a la información económico-financiera de un marcado carácter internacional, para lo cual, el Plan General de Contabilidad, de modo similar a lo sucedido en otros países, ha sido un instrumento básico de normalización.
La actividad normalizadora realizada en España hubiera quedado incompleta sin los desarrollos normativos que han sido impulsados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en los que han colaborado la Universidad, los profesionales y otros expertos relacionados con la materia contable. Estos desarrollos normativos han venido tomando como referente los pronunciamientos de las organizaciones emisoras de criterios contables a nivel nacional e internacional. De igual modo, no cabe duda de que el empresariado español ha contribuido a cimentar la aceptación de la normalización contable mediante su aplicación.
2. En el año 2000, guiada por el objetivo de hacer más comparable y homogénea la información económico-financiera de las empresas europeas, con independencia de su lugar de residencia y del mercado de capitales en el cual coticen, la Comisión Europea recomendó a las restantes instituciones comunitarias la conveniencia de exigir que las cuentas anuales consolidadas que elaboran las compañías cotizadas se formulasen aplicando el cuerpo normativo contable constituido por las normas e interpretaciones emitidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (CNIC) –

International Accounting Standards Board (IASB)-.

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

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

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

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

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

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

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

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

y que mantiene el nivel informativo que se exige a las cuentas anuales.

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

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

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

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

II

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

   En concreto, se divide en las siguientes partes:

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

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

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

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

   En orden a mostrar la imagen fiel de las pequeñas y medianas empresas se enuncian los mismos principios que en el Plan General de Contabilidad: empresa en funcionamiento, devengo, uniformidad, prudencia, no compensación e importancia relativa, mientras que los principios de registro y correlación de ingresos y gastos del Plan General de Contabilidad de 1990, se ubican como criterios de reconocimiento de los elementos de las cuentas anuales, y el principio del precio de adquisición se ha incluido en el apartado del Marco Conceptual relativo a los criterios

valorativos, dado que la asignación de valor es el último paso antes de contabilizar toda transacción o hecho económico. Por último, desaparece la prevalencia del principio de prudencia, situándose en un plano de igualdad con los demás principios.

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

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

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

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

En el apartado 6 del Marco Conceptual se ha mantenido también la homogeneidad con el apartado homólogo del nuevo Plan General de Contabilidad. En este sentido se recogen las definiciones y los criterios valorativos a los que posteriormente se apela en las normas de registro y valoración: coste histórico o coste, valor razonable, valor neto realizable, valor actual, valor en uso, costes de venta, coste amortizado, costes de transacción atribuibles a un activo o pasivo financiero, valor contable o en libros y valor residual.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Como novedades respecto al Plan de 1990 destaca:

– La incorporación, formando parte del precio de adquisición, del valor actual de las obligaciones derivadas del desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar en el que se asienten los activos, que en el Plan de 1990 originaban el registro sistemático de una provisión para riesgos y gastos.
– El nuevo tratamiento de las provisiones para grandes reparaciones. En la fecha de adquisición, la empresa deberá estimar e identificar el importe de los costes necesarios para realizar la revisión del activo. Estos costes se amortizarán como un componente diferenciado del coste del activo hasta la fecha en que se realice la revisión, momento en que se tratará contablemente como una sustitución, dándose de baja cualquier importe pendiente de amortizar y se reconocerá el importe satisfecho por la reparación, que a su vez deberá amortizarse de forma sistemática hasta la siguiente revisión.
– Asimismo el Plan General de Contabilidad de PYMES, a diferencia del Plan de 1990 (que, con carácter general, otorgaba la opción), obliga a capitalizar los gastos financieros incurridos por la adquisición o construcción de activos hasta la fecha en que estén en condiciones de funcionamiento, siempre y cuando los activos necesiten un período superior a un año para estar en condiciones de uso.
– La última modificación relevante en esta norma se produce en el criterio para contabilizar las permutas de inmovilizado material. Se diferencian las permutas de carácter comercial de las que no lo son, identificando las primeras por el indicio de

que los flujos de caja esperados del activo recibido difieren significativamente de los del entregado, bien porque la configuración de los citados flujos difiere o bien porque el valor subjetivo para la empresa del bien recibido es mayor que el del entregado, convirtiéndose por tanto este último desde un punto de vista económico en un medio de pago. A partir de este razonamiento, cuando la permuta tiene naturaleza comercial, la norma dispone que deberá contabilizarse el correspondiente resultado siempre y cuando pueda obtenerse un valor fiable del valor razonable del elemento entregado o, en su caso, del recibido.

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

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

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

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

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

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

beneficios inherentes a la propiedad de los bienes o derechos subyacentes.

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

9. Las normas relativas a instrumentos financieros, constituyen sin lugar a dudas una de las novedades más relevantes del nuevo marco contable español. La aparición de nuevos instrumentos financieros en el mercado y el hecho de que las empresas acudan cada vez con más frecuencia a este tipo de elementos patrimoniales, ha supuesto el desarrollo de un tratamiento contable, que tratando de ser fiel a la realidad económica de este tipo de instrumentos, en ocasiones puede resultar complejo. Por esta razón el Plan General de Contabilidad de PYMES, ha perseguido simplificar en gran medida el régimen contable de los instrumentos financieros regulado en el Plan General de Contabilidad.

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

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

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

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

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

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

En cuanto a los pasivos financieros, al igual que en el Plan General de Contabilidad, ha de destacarse como cambio relevante el reconocimiento, valoración y presentación

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

Por lo que se refiere a la clasificación de los pasivos financieros a efectos de su valoración, se prevén dos categorías: pasivos financieros a coste amortizado (fundamentalmente, proveedores) y pasivos financieros mantenidos para negociar. En consecuencia, se ha eliminado la categoría de otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, de forma paralela a la eliminación de esta misma categoría para los activos financieros.

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

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

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

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

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

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

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

En la valoración posterior, la norma diferencia al igual que el Plan General de Contabilidad los términos de partida monetaria y no monetaria, utilizados en la norma internacional de referencia, NIC n.º 21 adoptada en la Unión Europea y en nuestro país en el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre. En cualquier caso, la principal novedad en esta materia, es el cambio de criterio en el tratamiento de las diferencias de cambio positivas en partidas monetarias (tesorería, créditos, débitos e inversiones en valores representativos de deuda), que en el nuevo Plan se contabilizarán directamente en la cuenta de pérdidas y ganancias, como consecuencia de la puesta en pie de igualdad del principio de prudencia respecto a los otros principios, y del consecuente tránsito a un tratamiento simétrico de todas las diferencias de cambio: positivas y negativas.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

de forma que quede completa y no existan dudas sobre la regulación de las aportaciones no dinerarias.

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

III

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

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

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

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

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

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

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

Para concluir con las principales novedades del balance sólo resta mencionar la

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

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

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

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

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

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

14. La cuarta parte del Plan General de Contabilidad de PYMES se refiere al cuadro de cuentas, que sigue la clasificación decimal. El cuadro de cuentas amplía el contenido del texto de 1990, dando cobertura a las nuevas operaciones recogidas en la segunda parte del Plan. No obstante, como ya se indicaba en la introducción del Plan de 1990 nuevamente hay que advertir sobre la posibilidad de que el presente texto cuente con ciertas lagunas, debidas fundamentalmente a la imposibilidad de abarcar la variada casuística que rodea la actividad de muchas empresas, que en todo caso disponen de la facultad de cubrir los eventuales vacíos del texto, utilizando para ello el Marco Conceptual y las reglas técnicas más afines deducidas de los principios y criterios que informan el Plan. Adicionalmente, la empresa deberá desagregar las cuentas al nivel adecuado de dígitos que posibilite el control y seguimiento de sus operaciones, así como el cumplimiento de la información exigida en las cuentas anuales.

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

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

    Las relaciones contables propiamente dichas, de la misma forma que ya venía recogiendo el antiguo Plan, describen los motivos más comunes de cargo y abono de las cuentas, sin agotar las posibilidades que cada una de ellas admite. Por lo tanto, cuando se trate de

operaciones cuya contabilización no esté expresada particularmente en el texto, se deberá formular el asiento o asientos que procedan utilizando los criterios que en éste se establecen.

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

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

IV

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

PRIMERA PARTE
MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD

1.º Cuentas anuales. Imagen fiel

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Una cualidad derivada de la fiabilidad es la integridad, que se alcanza cuando la información financiera contiene, de forma completa, todos los

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

3.º Principios contables

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

1. º Empresa en funcionamiento.

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

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

2. º Devengo.

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

3. º Uniformidad.

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

4. º Prudencia.

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

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

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

5. º No compensación.

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

6. º Importancia relativa

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

En los casos de conflicto entre principios contables, deberá prevalecer el que mejor conduzca a que las cuentas anuales expresen

la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

4.º Elementos de las cuentas anuales

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

1. Activos. Bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro.
2. Pasivos. Obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro. A estos efectos, se entienden incluidas las provisiones.
3. Patrimonio neto. Constituye la parte residual de los activos de la empresa, una vez deducidos todos sus pasivos. Incluye las aportaciones realizadas, ya sea en el momento de su constitución o en otros posteriores, por sus socios o propietarios, que no tengan la consideración de pasivos, así como los resultados acumulados u otras variaciones que le afecten.

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

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

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

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

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

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

1. Los activos deben reconocerse en el balance cuando sea probable la obtención a partir de los mismos de beneficios o rendimientos económicos para la empresa en el futuro, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad. El reconocimiento contable de un activo implica también el reconocimiento simultáneo de un pasivo, la disminución de otro activo o el reconocimiento de un ingreso u otros incrementos en el patrimonio neto.
2. Los pasivos deben reconocerse en el balance cuando sea probable que, a su vencimiento y para liquidar la obligación, deban entregarse o cederse recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos futuros, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad. El reconocimiento contable de un pasivo implica el reconocimiento simultáneo de un activo, la disminución de otro pasivo o el reconocimiento de un gasto u otros decrementos en el patrimonio neto.
3. El reconocimiento de un ingreso tiene lugar como consecuencia de un incremento de los recursos de la empresa, y siempre que su cuantía pueda determinarse con fiabilidad. Por lo tanto, conlleva el reconocimiento simultáneo o el incremento de un activo, o la desaparición o disminución de un pasivo y, en ocasiones, el reconocimiento de un gasto.
4. El reconocimiento de un gasto tiene lugar como consecuencia de una disminución de los recursos de la empresa, y siempre que su cuantía pueda valorarse o estimarse con fiabilidad. Por lo tanto, conlleva el reconocimiento simultáneo o el incremento de un pasivo, o la desaparición o disminución de un activo y, en ocasiones, el reconocimiento de un ingreso o de una partida de patrimonio neto.

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

6. º Criterios de valoración

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

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

1. *Coste histórico o coste*

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

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

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

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

2. *Valor razonable*

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

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

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

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

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

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

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

   Cuando corresponda aplicar la valoración por el valor razonable, los elementos que no puedan valorarse de manera fiable, ya sea por

referencia a un valor de mercado o mediante la aplicación de los modelos y técnicas de valoración antes señalados, se valorarán, según proceda, por su coste amortizado o por su precio de adquisición o coste de producción, minorado, en su caso, por las partidas correctoras de su valor que pudieran corresponder, haciendo mención en la memoria de este hecho y de las circunstancias que lo motivan.

3. *Valor neto realizable*

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

4. *Valor actual*

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

5. *Valor en uso*

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

6. *Costes de venta*

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

7. *Coste amortizado*

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

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

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

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

9. *Valor contable o en libros*

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

10. *Valor residual*

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

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

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

7. º Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados

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

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

SEGUNDA PARTE
NORMAS DE REGISTRO Y VALORACIÓN

1. ª Desarrollo del Marco Conceptual de la Contabilidad

1. Las normas de registro y valoración para pequeñas y medianas empresas desarrollan los principios contables y otras disposiciones contenidas en la primera parte de este texto, relativa al Marco Conceptual de la Contabilidad. Incluyen criterios y reglas aplicables a distintas transacciones o hechos económicos, así como también a diversos elementos patrimoniales.
   Si una empresa que aplica este Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas realizase una operación cuyo tratamiento contable no está contemplado en este texto, habrá de remitirse a las correspondientes normas de registro y valoración contenidas en el Plan General de Contabilidad. No obstante no se aplicará la norma de registro y valoración prevista en el Plan General de Contabilidad para activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta.
2. Las normas de registro y valoración que se formulan seguidamente son de aplicación obligatoria, para las empresas que incluidas en el ámbito de aplicación del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, hayan optado por aplicarlo.

2.ª Inmovilizado material

1. Valoración inicial
   Los bienes comprendidos en el inmovilizado mate rial se valorarán por su coste, ya sea éste el precio de adquisición o el coste de producción.
   Los impuestos indirectos que gravan los elementos del inmovilizado material sólo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.
   Asimismo, formará parte del valor del inmovilizado material, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas al citado activo, tales como los costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, siempre que estas obligaciones den lugar al registro de provisiones de acuerdo con lo dispuesto en la norma aplicable a éstas.
   En los inmovilizados que necesiten un período de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros que se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado material y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción.
   1.1. Precio de adquisición
   El precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento o rebaja en el precio, todos los gastos adicionales y directamente relacionados que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, incluida la ubicación en el lugar y cualquier otra condición necesaria para que pueda operar de la forma prevista; entre otros: gastos de explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares.
   Las deudas por compra de inmovilizado se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a pasivos financieros.
   1.2. Coste de producción
   El coste de producción de los elementos del inmovilizado material fabricados o construidos por la propia empresa se obtendrá añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los demás costes directamente imputables a dichos bienes. También se añadirá la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los bienes de que se trate en la medida en que tales costes correspondan al periodo de fabricación o construcción y sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas. En cualquier caso, serán aplicables los criterios generales establecidos para determinar el coste de las existencias.
   1.3. Permutas

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

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

Se considerará que una permuta tiene carácter comercial si:

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

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

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

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

1.4. Aportaciones de capital no dinerarias

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

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

2. Valoración posterior

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

2.1. Amortización

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

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

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

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

2.2. Deterioro del valor

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

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

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

3. Baja

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

rendimientos económicos futuros de los mismos.

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

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

3.ª Normas particulares sobre inmovilizado material

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

h) En los acuerdos que, de conformidad con la norma relativa a arrendamientos y

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

4.ª Inversiones inmobiliarias

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

5.ª Inmovilizado intangible

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

1. Reconocimiento

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

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

   a) Sea separable, esto es, susceptible de ser separado de la empresa y vendido, cedido, entregado para su explotación, arrendado o intercambiado.
   b) Surja de derechos legales o contractuales, con independencia de que tales derechos sean transferibles o separables de la empresa o de otros derechos u obligaciones.

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

2. Valoración posterior

   La empresa apreciará si la vida útil de un inmovilizado intangible es definida o indefinida. Un inmovilizado intangible tendrá una vida útil indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no haya un límite previsible del período a lo largo del cual se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo para la empresa.

   Un elemento de inmovilizado intangible con una vida útil indefinida no se amortizará, aunque deberá analizarse su eventual deterioro siempre que existan indicios del mismo y al menos anualmente. La vida útil de un inmovilizado intangible que no esté siendo amortizado se revisará cada ejercicio para determinar si existen hechos y circunstancias que permitan seguir manteniendo una vida útil indefinida para ese activo. En caso contrario, se cambiará la vida útil de indefinida a definida, procediéndose según lo dispuesto en relación con los cambios en la estimación contable, salvo que se tratara de un error.

6.ª Normas particulares sobre el inmovilizado intangible

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

a) Investigación y desarrollo. Los gastos de investigación serán gastos del ejercicio en que se realicen. No obstante podrán activarse como inmovilizado intangible desde el momento en que cumplan las siguientes condiciones:
   - Estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.
   - Tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos de que se trate.

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

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

b) Propiedad industrial. Se contabilizarán en este concepto, los gastos de desarrollo capitalizados cuando se obtenga la corres pon diente patente o similar, incluido el coste de registro y formalización de la propiedad

industrial, sin perjuicio de los importes que también pudieran contabilizarse por razón de adquisición a terceros de los derechos correspondientes. Deben ser objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles.

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

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

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

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

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

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

7.ª Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar

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

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

1. Arrendamiento financiero

1.1. Concepto

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

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

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

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

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

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

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

e) El arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por

el arrendador a causa de tal cancelación fueran asumidas por el arrendatario.

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

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

1.2. Contabilidad del arrendatario

El arrendatario, en el momento inicial, registrará un activo de acuerdo con su naturaleza, según se trate de un elemento del inmovilizado material o del intangible, y un pasivo financiero por el mismo importe, que será el valor razonable del activo arrendado calculado al inicio del mismo, sin incluir los impuestos repercutibles por el arrendador. Adicionalmente, los gastos directos iniciales inherentes a la operación en los que incurra el arrendatario deberán considerarse como mayor valor del activo.

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

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

1.3. Contabilidad del arrendador

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

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

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

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

2. Arrendamiento operativo

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

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

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

3. Venta con arrendamiento financiero posterior

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

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

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

4. Arrendamientos de terrenos y edificios

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

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

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

8.ª Activos financieros

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

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

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

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

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

1. Reconocimiento

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

2. Valoración

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

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

2.1. Activos financieros a coste amortizado

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

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

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

2.1.1. Valoración inicial

Los activos financieros incluidos en esta categoría se valorarán inicialmente por el coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles; no obstante, estos últimos podrán

registrarse en la cuenta de pérdidas y ganancias en el momento de su reconocimiento inicial.

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

2.1.2. Valoración posterior

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

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

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

2.1.3. Deterioro del valor

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

La pérdida por deterioro del valor de estos activos financieros será la diferencia entre su valor en libros y el valor actual de los flujos de efectivo futuros que se estima van a generar, descontados al tipo de interés efectivo calculado en el momento de su reconocimiento inicial. Para los activos financieros a tipo de interés variable, se empleará el tipo de interés efectivo que corresponda a la fecha de cierre de las cuentas anuales de acuerdo con las condiciones contractuales. En el cálculo de las pérdidas por deterioro de un grupo de activos financieros se podrán utilizar modelos basados en fórmulas o métodos estadísticos.

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

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

2.2. Activos financieros mantenidos para negociar

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

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

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

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

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

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

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

2.2.1. Valoración inicial

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

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

2.2.2. Valoración posterior

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

2.3. Activos financieros a coste

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

2.3.1. Valoración inicial

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

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

2.3.2. Valoración posterior

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

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

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

2.3.3. Deterioro del valor

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

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

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

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

Las correcciones valorativas por deterioro y, en su caso, su reversión, se registrarán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor en

libros de la inversión que estaría reconocida en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor.

3. Intereses y dividendos recibidos de activos financieros

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

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

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

4. Baja de activos financieros

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

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

9.ª Pasivos financieros

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

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

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

1. Reconocimiento

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

2. Valoración

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

1. Pasivos financieros a coste amortizado.
2. Pasivos financieros mantenidos para negociar.

2.1. Pasivos financieros a coste amortizado

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

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

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

2.1.1. Valoración inicial

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

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

2.1.2. Valoración posterior

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

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

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

2.2. Pasivos financieros mantenidos para negociar

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

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

Valoración inicial y posterior

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

3. Baja de pasivos financieros

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

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

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

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

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

10.ª Contratos financieros particulares

1. Activos financieros híbridos

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

Los activos financieros híbridos se valorarán, inicialmente por el coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada. Los costes de transacción que les

sean directamente atribuibles se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio.

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

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

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

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

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

11.ª Instrumentos de patrimonio propio

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

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

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

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

12.ª Existencias

1. Valoración inicial

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

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

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

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

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

1.1. Precio de adquisición

El precio de adquisición incluye el importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares así como los intereses incorporados al nominal de los débitos, y se añadirán todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes se hallen ubicados para su venta, tales como transportes, aranceles de aduanas, seguros y otros directamente atribuibles a la adquisición de las existencias.

No obstante lo anterior, podrán incluirse los intereses incorporados a los débitos con vencimiento no superior a un año que no tengan un tipo de interés contractual, cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

1.2. Coste de producción

El coste de producción se determinará añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los costes directamente imputables al producto. También deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los productos de que se trate, en la medida en que tales costes

correspondan al período de fabricación, elaboración o construcción, en los que se haya incurrido al ubicarlos para su venta y se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción.

1.3. Métodos de asignación de valor

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

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

1.4. Coste de las existencias en la prestación de servicios

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

2. Valoración posterior

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

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

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

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

13.ª Moneda extranjera

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

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

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

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

1. Valoración inicial

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

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

2. Valoración posterior

2.1. Partidas monetarias

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

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

2.2. Partidas no monetarias

2.2.1. Partidas no monetarias valoradas a coste histórico

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

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

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

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

2.2.2. Partidas no monetarias valoradas a valor razonable

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

14.ª Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y otros impuestos indirectos.

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

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

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

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

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

15.ª Impuestos sobre beneficios

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

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

1. Activos y pasivos por impuesto corriente

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

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

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

2. Activos y pasivos por impuesto diferido

2.1. Diferencias temporarias

Las diferencias temporarias son aquéllas derivadas de la diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y

determinados instrumentos de patrimonio propio de la empresa, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura.

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

Estas diferencias se producen:

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

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

Las diferencias temporarias se clasifican en:

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

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

2.2. Pasivos por impuesto diferido

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

a) El reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y además no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto.

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

b) Inversiones en empresas dependientes, asociadas y negocios conjuntos, si la inversora puede controlar el momento de la reversión de la diferencia y además es probable que tal diferencia no revierta en un futuro previsible.

2.3. Activos por impuesto diferido

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

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

a) Por las diferencias temporarias deducibles;

b) Por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las pérdidas fiscales;

c) Por las deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, que queden pendientes de aplicar fiscalmente.

Sin perjuicio de lo anterior, se tendrán en cuenta las siguientes excepciones:

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

b) Cuando la diferencia temporaria deducible haya surgido por inversiones en empresas dependientes, asociadas o negocios conjuntos, sólo se reconocerá un activo por impuesto diferido si se espera que dicha diferencia revierta en un futuro previsible y sea probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente.

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

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

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

Los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán según los tipos de gravamen espera dos en el momento de su reversión, según la normativa que esté vigente o aprobada y

pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio, y de acuerdo con la forma en que racionalmente se prevea recuperar o pagar el activo o el pasivo.

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

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

4. Gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios

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

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

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

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

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

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

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

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

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

5. Empresarios individuales

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

16.ª Ingresos por ventas y prestación de servicios

1. Aspectos comunes

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

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

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

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

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

Cuando existan dudas relativas al cobro de un importe previamente reconocido como ingresos por venta o prestación de servicios, la cantidad cuyo cobro se estime como improbable se registrará como un gasto por corrección de valor por deterioro y no como un menor ingreso.

2. Ingresos por ventas

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

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

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

c) El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad. d) Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción, y

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

3. Ingresos por prestación de servicios

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

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

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

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

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

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

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

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

17.ª Provisiones y contingencias

1. Reconocimiento

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

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

2. Valoración

De acuerdo con la información disponible en cada momento, las provisiones se valorarán en la fecha de cierre del ejercicio, por el valor actual de la mejor estimación posible del importe necesario para cancelar o transferir a

un tercero la obligación, registrándose los ajustes que surjan por la actualización de la provisión como un gasto financiero conforme se vayan devengando. Cuando se trate de provisiones con vencimiento inferior o igual a un año, y el efecto financiero no sea significativo, no será necesario llevar a cabo ningún tipo de descuento.

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

18.ª Subvenciones, donaciones y legados recibidos.

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

1.1 *Reconocimiento*

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

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

A estos efectos, se considerará no reintegrable cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, donación o legado a favor de la empresa, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre la recepción de la subvención, donación o legado.

1.2 *Valoración*

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

1.3 *Criterios de imputación a resultados*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

19.ª Negocios conjuntos

1. Ámbito de aplicación

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

2. Categorías de negocios conjuntos

Los negocios conjuntos pueden ser:

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

a1) Explotaciones controladas de forma conjunta: actividades que implican el uso de activos y otros recursos propiedad de los partícipes.

a2) Activos controlados de forma conjunta: activos que son propiedad o están controlados conjuntamente por los partícipes.

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

2.1. Explotaciones y activos controlados de forma conjunta

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

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

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

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

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

2.2. Empresas controladas de forma conjunta

El partícipe registrará su participación en una empresa controlada de forma conjunta de acuerdo con lo previsto respecto a las inversiones en el patrimonio de empresas del

grupo, multigrupo y asociadas en el apartado 2.3 de la norma relativa a activos financieros.

20.ª Operaciones entre empresas del grupo

1. Alcance y regla general

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

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

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

2. Norma particular: Aportaciones no dinerarias de un negocio

En las aportaciones no dinerarias a una empresa del grupo en las que el objeto sea un negocio, la inversión en el patrimonio en el aportante se valorará por el valor contable de los elementos patrimoniales que integren el negocio.

A estos efectos, un negocio es un conjunto de elementos patrimoniales constitutivos de una unidad económica dirigida y gestionada con el propósito de proporcionar un rendimiento, menores costes u otros beneficios económicos a sus propietarios. No se considerará que las participaciones en el patrimonio neto de otras empresas constituyen en sí mismas un negocio.

21.ª Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables

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

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

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

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

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

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

22.ª Hechos posteriores al cierre del ejercicio

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

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

En todo caso, en la formulación de las cuentas anuales deberá tenerse en cuenta toda información que pueda afectar a la aplicación del principio de

empresa en funcionamiento. En consecuencia, las cuentas anuales no se formularán sobre la base de dicho principio si los gestores, aunque sea con posterioridad al cierre del ejercicio, determinan que tienen la intención de liquidar la empresa o cesar en su actividad o que no existe una alternativa más realista que hacerlo.

TERCERA PARTE
CUENTAS ANUALES

Normas de elaboración de las cuentas anuales

1.ª Documentos que integran las cuentas anuales

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

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

2.ª Formulación de cuentas anuales

1. Las cuentas anuales se elaborarán con una periodicidad de doce meses, salvo en los casos de constitución, modificación de la fecha de cierre del ejercicio social o disolución.
2. Las cuentas anuales deberán ser formuladas por el empresario o los administradores, quienes responderán de su veracidad, en el plazo máximo de tres meses, a contar desde el cierre del ejercicio. A estos efectos, las cuentas anuales expresarán la fecha en que se hubieran formulado y deberán ser firmadas por el empresa rio, por todos los socios ilimitadamente responsables por las deudas sociales, o por todos los administradores de la sociedad; si faltara la firma de alguno de ellos, se hará expresa indicación de la causa, en cada uno de los documentos en que falte.
3. El balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto y la memoria deberán estar identificados; indicándose de forma clara y en cada uno de dichos documentos su denominación, la empresa a que corresponden y el ejercicio al que se refieren.
4. Las cuentas anuales se elaborarán expresando sus valores en euros.

3.ª Estructura de las cuentas anuales

1. Las cuentas anuales de las empresas que apliquen este Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas se adaptarán a los modelos para pequeñas y medianas empresas.
2. El contenido de la memoria que se incluye en esta tercera parte del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, tiene carácter de información mínima a cumplimentar por las empresas que puedan utilizarla. Adicionalmente, siempre que dichas empresas realicen operaciones cuya información en memoria esté regulada en los modelos normal o abreviado de las cuentas anuales incluidos en la tercera parte del Plan General de Contabilidad, habrán de incluir dicha información en su memoria. Entre estas operaciones pueden mencionarse: coberturas contables, combinaciones de negocios e información sobre el medio ambiente, entre otras.

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

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

1. En cada partida deberán figurar, además de las cifras del ejercicio que se cierra, las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior. A estos efectos, cuando unas y otras no sean comparables, bien por haberse producido una modificación en la estructura, bien por realizarse un cambio de criterio contable o subsanación de error, se deberá proceder a adaptar el ejercicio precedente, a efectos de su presentación en el ejercicio al que se refieren las cuentas anuales, informando de ello detalladamente en la memoria.
2. No figurarán las partidas a las que no corresponda importe alguno en el ejercicio ni en el precedente.
3. No podrá modificarse la estructura de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán en la memoria.
4. Podrán añadirse nuevas partidas a las previstas en los modelos recogidos en este Plan General de Contabilidad para Pequeñas y Medianas Empresas, siempre que su contenido no esté previsto en las existentes.
5. Podrá hacerse una subdivisión más detallada de las partidas que aparecen en los modelos.
6. Podrán agruparse las partidas precedidas de números árabes en el balance y estado de cambios en el patrimonio neto, si sólo representan un importe irrelevante para

mostrar la imagen fiel o si se favorece la claridad.

7. Cuando proceda, cada partida contendrá una referencia cruzada a la información correspondiente dentro de la memoria.
8. Los créditos y deudas con empresas del grupo y asociadas, así como los ingresos y gastos derivados de ellos, figurarán en las partidas correspondientes, con separación de las que no correspondan a empresas del grupo o asociadas, respectivamente. En cualquier caso, en las partidas relativas a empresas asociadas también se incluirán las relaciones con empresas multigrupo.
9. Las empresas que participen en uno o varios negocios conjuntos que no tengan personalidad jurídica (uniones temporales de empresas, comunidades de bienes, etc.) deberán presentar esta información, atendiendo a lo dispuesto en la norma de registro y valoración relativa a negocios conjuntos, integrando en cada partida de los modelos de los distintos estados financieros las cantidades correspondientes a los negocios conjuntos en los que participen, e informando sobre su desglose en la memoria.

5.ª Balance

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

1. La clasificación entre partidas corrientes y no corrientes se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:
   a) El activo corriente comprenderá:
   - Los activos vinculados al ciclo normal de explotación que la empresa espera vender, consumir o realizar en el transcurso del mismo. Con carácter general, el ciclo normal de explotación no excederá de un año.

   A estos efectos se entiende por ciclo normal de explotación, el periodo de tiempo que transcurre entre la adquisición de los activos que se incorporan al proceso productivo y la realización de los productos en forma de efectivo equivalentes al efectivo. Cuando el ciclo normal de explotación no resulte claramente identificable, se asumirá que es de un año.
   - Aquellos activos, diferentes de los citados en el inciso anterior, cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera que se produzca en el corto plazo, es decir, en el plazo máximo de un año, contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio. En consecuencia, los activos financieros no corrientes se reclasificarán en corrientes en la parte que corresponda.
   - Los activos financieros clasificados como mantenidos para negociar, excepto los derivados financieros cuyo plazo de liquidación sea superior a un año.
   - El efectivo y otros activos líquidos equivalentes, cuya utilización no esté restringida, para ser intercambiados o usados para cancelar un pasivo al menos dentro del año siguiente a la fecha de cierre del ejercicio.

   Los demás elementos del activo se clasificarán como no corrientes.
   b) El pasivo corriente comprenderá:
   - Las obligaciones vinculadas al ciclo normal de explotación señalado en la letra anterior que la empresa espera liquidar en el transcurso del mismo.
   - Las obligaciones cuyo vencimiento o extinción se espera que se produzca en el corto plazo, es decir, en el plazo máximo de un año, contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio; en particular, aquellas obligaciones para las cuales la empresa no disponga de un derecho incondicional a diferir su pago en dicho plazo. En consecuencia, los pasivos no corrientes se reclasificarán en corrientes en la parte que corresponda.
   - Los pasivos financieros clasificados como mantenidos para negociar, excepto los derivados financieros cuyo plazo de liquidación sea superior a un año.

   Los demás elementos del pasivo se clasificarán como no corrientes.
2. Un activo financiero y un pasivo financiero se podrán presentar en el balance por su importe neto siempre que se den simultáneamente las siguientes condiciones:
   a) Que la empresa tenga en ese momento, el derecho exigible de compensar los importes reconocidos, y
   b) Que la empresa tenga la intención de liquidar las cantidades por el neto o de realizar el activo y cancelar el pasivo simultáneamente.

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

   Sin perjuicio de lo anterior, si se produjese una transferencia de un activo financiero que no cumpla las condiciones para su baja del balance según lo dispuesto en el apartado 4 de la norma de registro y valoración relativa a activos financieros, el pasivo financiero asociado que se reconozca no podrá compensarse con el activo financiero relacionado.
3. Las correcciones valorativas por deterioro y las amortizaciones acumuladas, minorarán la partida del activo en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.
4. Los terrenos o construcciones que la empresa destine a la obtención de ingresos por

arrendamiento o posea con la finalidad de obtener plusvalías a través de su enajenación, fuera del curso ordinario de sus operaciones, se incluirán en el epígrafe A.III. «Inversiones inmobiliarias» del activo.

5. Si la empresa tuviera créditos con clientes por ventas y prestaciones de servicios con vencimiento superior a un año, esta partida del epígrafe B.II del activo del balance, se desglosará para recoger separadamente los clientes a largo plazo y a corto plazo. Si el plazo de vencimiento fuera superior al ciclo normal de explotación, creará el epígrafe A.VII en el activo no corriente, con la denominación «Deudores comerciales no corrientes».
6. El capital social y, en su caso, la prima de emisión o asunción de acciones o participaciones con naturaleza de patrimonio neto figurarán en los epígrafes A-1.I. «Capital» y A-1.II. «Prima de emisión», siempre que se hubiera producido la inscripción en el Registro Mercantil con anterioridad a la formulación de las cuentas anuales. Si en la fecha de formulación de las cuentas anuales no se hubiera producido la inscripción en el Registro Mercantil, figurarán en la partida 3. «Otras deudas a corto plazo» del epígrafe C.II «Deudas a corto plazo» del pasivo corriente.
7. Los accionistas (socios) por desembolsos no exigidos figurarán en la partida A-1.I.2 «Capital no exigido» o minorarán el importe del epígrafe «Deuda con características especiales», en función de cuál sea la calificación contable de sus aportaciones.
8. Cuando la empresa adquiera valores de su propio capital, sin perjuicio de informar en la memoria, se registrarán en el epígrafe A-1.IV. «Acciones y participaciones en patrimonio propias» que se mostrará con signo negativo, dentro de la agrupación «Patrimonio neto».
9. Cuando la empresa tenga ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios, o realice una operación que por aplicación de los criterios contenidos en el Plan General de Contabilidad, conlleve otros ingresos o gastos imputados directamente en el patrimonio neto, creará una subagrupación específica «Ajustes en patrimonio neto», dentro de la agrupación «Patrimonio neto».
10. Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables otorgados por terceros distintos a los socios o propietarios, que estén pendientes de imputar a resultados, formarán parte del patrimonio neto de la empresa, registrándose en la subagrupación A-2. «Subvenciones, donaciones y legados recibidos». Por su parte, las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables otorgados por socios o propietarios formarán parte del patrimonio neto, dentro de los fondos propios, registrándose en el epígrafe A-1.VI. «Otras aportaciones de socios».
11. Si la empresa tuviera deudas con proveedores con vencimiento superior a un año, esta partida del epígrafe C.IV del pasivo, se desglosará para recoger separadamente los proveedores a largo plazo y a corto plazo. Si el plazo de vencimiento fuera superior al ciclo normal de explotación, creará el epígrafe B.VI en el pasivo no corriente, con la denominación «Acreedores comerciales no corrientes».
12. Cuando la empresa haya emitido instrumentos financieros que deban reconocerse como pasivos financieros pero que por sus características especiales pueden producir efectos específicos en otras normativas, incorporará un epígrafe específico tanto en el pasivo no corriente como en el corriente, denominado «Deuda con características especiales a largo plazo» y «Deuda con características especiales a corto plazo». En la memoria se detallarán las características de estas emisiones.

6.ª Cuenta de pérdidas y ganancias

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

1. Los ingresos y gastos se clasificarán de acuerdo con su naturaleza.
2. El importe correspondiente a las ventas, prestaciones de servicios y otros ingresos de explotación se reflejará en la cuenta de pérdidas y ganancias por su importe neto de devoluciones y descuentos.
3. La partida 4. «Aprovisionamientos» recoge, entre otros, los importes correspondientes a actividades realizadas por otras empresas en el proceso productivo.
4. Las subvenciones, donaciones y legados recibidos que financien activos o gastos que se incorporen al ciclo normal de explotación se reflejarán en la partida 5. «Otros ingresos de explotación», mientras que las subvenciones, donaciones y legados que financien activos del inmovilizado intangible, material o inversiones inmobiliarias, se imputarán a resultados, de acuerdo con la norma de registro y valoración, a través de la partida 9. «Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras». Las subvenciones, donaciones y legados concedidos para cancelar deudas que se otorguen sin una finalidad específica, se imputarán igualmente a la partida 9. «Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras». Si se financiase un gasto o un activo de naturaleza financiera, el ingreso correspondiente se incluirá en el resultado financiero incorporándose, en caso de que sea significativa, la correspondiente

partida, con la denominación «Imputación de subvenciones, donaciones y legados de carácter financiero».

5. La partida 10. «Excesos de provisiones» recoge las reversiones de provisiones en el ejercicio, con la excepción de las correspondientes al personal que se reflejan en la partida 6. «Gastos de personal» y las derivadas de operaciones comerciales que se reflejan en la partida 7. «Otros gastos de explotación».
6. En caso de que la empresa presente ingresos o gastos de carácter excepcional y cuantía significativa, como por ejemplo los producidos por inundaciones, incendios, multas o sanciones, se creará una partida con la denominación «Otros resultados», formando parte del resultado de explotación e informará de ello detalladamente en la memoria.

7.ª Estado de cambios en el patrimonio neto

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

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

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

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

Este documento se formulará teniendo en cuenta que:

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

8.ª Memoria

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

1. El modelo de la memoria recoge la información mínima a cumplimentar; no obstante, en aquellos casos en que la información que se solicita no sea significativa no se cumplimentarán los apartados correspondientes.
2. Deberá indicarse cualquier otra información no incluida en el modelo de la memoria que sea necesaria para permitir el conocimiento de la situación y actividad de la empresa en el ejercicio, facilitando la comprensión de las cuentas anuales objeto de presentación, con el fin de que las mismas reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa; en particular, se incluirán datos cualitativos correspondientes a la situación del ejercicio anterior cuando ello sea significativo. Adicionalmente, en la memoria se incorporará cualquier información que otra normativa exija incluir en este documento de las cuentas anuales.
3. La información cuantitativa requerida en la memoria deberá referirse al ejercicio al que corresponden las cuentas anuales, así como al ejercicio anterior del que se ofrece información comparativa, salvo que específica-mente una norma contable indique lo contrario.
4. Lo establecido en la memoria en relación con las empresas asociadas deberá entenderse también referido a las empresas multigrupo.
5. Lo establecido en la nota 4 de la memoria se deberá adaptar para su presentación, en todo caso, de modo sintético y conforme a la exigencia de claridad.

9.ª Cifra anual de negocios

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

10.ª Número medio de trabajadores

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

11.ª Empresas del grupo, multigrupo y asociadas

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

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

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

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

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

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

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

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

12.ª Estados financieros intermedios

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

13.ª Partes vinculadas

1. Una parte se considera vinculada a otra cuando una de ellas o un conjunto que actúa en concierto, ejerce o tiene la posibilidad de ejercer directa o indirectamente o en virtud de pactos o acuerdos entre accionistas o partícipes, el control sobre otra o una influencia significativa en la toma de decisiones financieras y de explotación de la otra.
2. En cualquier caso se considerarán partes vinculadas:
   a) Las empresas que tengan la consideración de empresa del grupo, asociada o multigrupo, en el sentido indicado en la anterior norma 11.ª de elaboración de las cuentas anuales.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

MODELOS DE CUENTAS ANUALES DE PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS

BALANCE DE PYMES AL CIERRE DEL EJERCICIO 200X

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

Nº CUENTAS	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	NOTAS de la MEMORIA	200X	200X-1
	A) PATRIMONIO NETO			
	A-1) Fondos propios.			
100,101,102	**I. Capital.**			
(1030), (1040)	1. Capital escriturado.			
110	2. (Capital no exigido).			
112,113,114,119	**II. Prima de emisión.**			
(108),(109)	**III. Reservas.**			
	IV. (Acciones y participaciones en patrimonio propias).			
120,(121)	**V. Resultados de ejercicios anteriores.**			
118	**VI. Otras aportaciones de socios.**			
129	**VII. Resultado del ejercicio.**			
(557)	**VIII. (Dividendo a cuenta).**			
	A-2) Subvenciones, donaciones y legados recibidos.			
130,131,132				
	B) PASIVO NO CORRIENTE			
14	**I. Provisiones a largo plazo.**			
	II. Deudas a largo plazo.			
1605, 170	1. Deudas con entidades de crédito.			
1625,174	2. Acreedores por arrendamiento financiero			
1615,1635,171,172,173,175,176,177,179,180,185	3. Otras deudas a largo plazo.			
1603,1604,1613,1614,1623,1624,1633,1634	**III. Deudas con empresas del grupo y asociadas a largo plazo.**			
479	**IV. Pasivos por impuesto diferido**			
181	**V. Periodificaciones a largo plazo**			
	C) PASIVO CORRIENTE			
499, 529	**I. Provisiones a corto plazo.**			
5105,520,527	**II. Deudas a corto plazo.**			
5125,524	1. Deudas con entidades de crédito.			
(1034),(1044),(190),(192),194,500,505,506,509,5115,5135,5145,521,522, 523, 525,526,528,551,5525, 555,5565,5566,5595,560,561	2. Acreedores por arrendamiento financiero			
	3. Otras deudas a corto plazo.			
5103,5104,5113,5114,5123,5124,5133,5134,5143,5144,5523,5524,5563,5564	**III. Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo.**			
	IV. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar.			
400,401,403,404,405,(406)	1. Proveedores.			
41,438, 465, 475,476,477	2. Otros acreedores.			
485, 568	**V. Periodificaciones a corto plazo.**			
	TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A + B + C)			

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

Nº CUENTAS		Nota	(Debe) Haber 200X	(Debe) Haber 200X-1
700,701,702,703 '04, 705,(706),(708),(709)	**1. Importe neto de la cifra de negocios.**			
(6 0),71*,7930	**2. Variación de existencias de productos terminados y en cur o de fabricación.**			
73	**3. Trabajos realizados por la empresa para su activo.**			
(600),(601),(602),6 8,(607),608,609,61*,(6931),	**4. Aprovisionamientos.**			
(6932),(69 3),7931,7932,7933				
10,747,75	**5. Otros ingresos de explotación.**			
(64)	**6. Gastos de personal.**			
(62),(631),(634),636, 39,(65),(694),(695),794, 7954	**7. Otros gastos de explotación.**			
(68)	**8. Amortización del inmovilizado.**			
746	**9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras.**			
79! ,7952,7955	**10. Excesos de provisiones.**			
(670),(671),(672),(6 0),(691),(692),770,771,772, 7 0,791,792	**11. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado.**			
	A) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11)			
760 761,762,769	**12. Ingresos financieros.**			
(660),(661),(62),(664),(665),(669)	**13. Gastos financieros.**			
763,763	**14. Variación de valor razonable en instrumentos financieros**			
768,768	**15. Diferencias de cambio.**			
75),(696),(697),(698),(699), 5,796,797,798,799	**16. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos nancieros.**			
	B) RESULTADO FINANCIERO (12+13+14+15+16)			
	C) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS (A+B)			
(6300)*,6301*,(633),638	**17. Impuestos sobre beneficios.**			
	D) RESULTADO DEL EJERCICIO (C + 17)			

* Su signo puede ser positivo o negativo

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

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

CONTENIDO DE LA MEMORIA DE PYMES.

1. Actividad de la empresa.

En este apartado se describirá el objeto social de la empresa y la actividad o actividades a que se dedique.

2. Bases de presentación de las cuentas anuales.

1. Imagen fiel:

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

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

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

2. Principios contables no obligatorios aplicados.

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

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

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

4. Comparación de la información.

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

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

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

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

5. Elementos recogidos en varias partidas.

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

6. Cambios en criterios contables.

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

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

No será necesario incluir información comparativa en este apartado.

7. Corrección de errores.

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

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

No será necesario incluir información comparativa en este apartado.

3. Aplicación de resultados.

1. Información sobre la propuesta de aplicación del resultado del ejercicio, de acuerdo con el siguiente es quema:

Base de Reparto	Importe
Saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias Remanente Reservas voluntarias Otras reservas de libre disposición	
TOTAL	
	Importe
A reserva legal A reservas especiales A reservas voluntarias A …… A dividendos A …….. A compensación de pérdidas de ejercicios anteriores	
TOTAL	

2. En el caso de distribución de dividendos a cuenta en el ejercicio, se deberá indicar el importe de los mismos e incorporar el estado contable previsional formulado preceptivamente para poner de manifiesto la existencia de liquidez suficiente. Dicho estado contable deberá abarcar un período de un año desde que se acuerde la distribución del dividendo a cuenta.

3. Limitaciones para la distribución de dividen dos.

4. Normas de registro y valoración.

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

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

Deberá indicarse de forma detallada el criterio de valoración seguido para calcular el valor recuperable de los inmovilizados intangibles con vida útil indefinida.

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

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

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

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

4. Permutas; indicando el criterio seguido y la justificación de su aplicación, en particular, las circunstancias que han llevado a calificar una permuta de carácter comercial.

5. Activos financieros y pasivos financieros; se indicará:

a) Criterios empleados para la calificación y valoración de las diferentes categorías de activos financieros y pasivos financieros, así como para el reconocimiento de cambios de valor razonable; en particular, las razones por las que los valores emitidos por la empresa que, de acuerdo con el instrumento jurídico empleado, en principio debieran haberse clasificado como instrumentos de patrimonio,

han sido contabilizados como pasivos financieros.

b) Los criterios aplicados para determinar la existencia de evidencia objetiva de deterioro, así como el registro de la corrección de valor y su reversión y la baja definitiva de activos financieros deteriorados. En particular, se destacarán los criterios utilizados para calcular las correcciones valorativas relativas a los deudores comerciales y otras cuentas a cobrar. Asimismo, se indicarán los criterios contables aplicados a los activos financieros cuyas condiciones hayan sido renegociadas y que, de otro modo, estarían vencidos o deteriorados.

c) Criterios empleados para el registro de la baja de activos financieros y pasivos financieros.

d) Inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas; se informará sobre el criterio seguido en la valoración de estas inversiones, así como el aplicado para registrar las correcciones valorativas por deterioro.

e) Los criterios empleados en la determinación de los ingresos o gastos procedentes de las distintas categorías de activos y pasivos financieros: intereses, primas o descuentos, dividendos, etc.

6. Valores de capital propio en poder de la empresa; indicando los criterios de valoración y registro empleados.

7. Existencias; indicando los criterios de valoración y, en particular, precisando los seguidos sobre correcciones valorativas por deterioro y capitalización de gastos financieros.

8. Transacciones en moneda extranjera; indicando los criterios de valoración de las transacciones en moneda extranjera y criterios de imputación de las diferencias de cambio.

9. Impuestos sobre beneficios; indicando los criterios utilizados para el registro y valoración de activos y pasivos por impuesto diferido.

10. Ingresos y gastos; indicando los criterios generales aplicados. En particular, en relación con las prestaciones de servicios realizadas por la empresa se indicarán los criterios utilizados para la determinación de los ingresos; en concreto, se señalarán los métodos empleados para determinar el porcentaje de realización en la prestación de servicios y se informará en caso de que su aplicación hubiera sido impracticable.

11. Provisiones y contingencias; indicando el criterio de valoración, así como, en su caso, el tratamiento de las compensaciones a recibir de un tercero en el momento de liquidar la obligación. En particular, en relación con las provisiones deberá realizarse una descripción general del método de estimación y cálculo de cada uno de los riesgos.

12. Subvenciones, donaciones y legados; indicando el criterio empleado para su clasificación y, en su caso, su imputación a resultados.

13. Negocios conjuntos; indicando los criterios seguidos por la empresa para integrar en sus cuentas anuales los saldos correspondientes al negocio conjunto en que participe.

14. Criterios empleados en transacciones entre partes vinculadas.

5. Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias.

1. Análisis del movimiento durante el ejercicio de cada uno de estos epígrafes del balance y de sus corres-pon dientes amortizaciones acumuladas y correcciones valorativas por deterioro de valor acumuladas; indicando lo siguiente:

a) Saldo inicial.
b) Entradas.
c) Salidas.
d) Saldo final.

En particular, se detallarán los inmovilizados intangibles con vida útil indefinida y las razones sobre las que se apoya la estimación de dicha vida útil indefinida.

También se especificará la información relativa a inversiones inmobiliarias, incluyéndose además una descripción de las mismas.

Si hubiera algún epígrafe significativo, por su naturaleza o por su importe, se facilitará la pertinente información adicional.

2. Arrendamientos financieros y otras operaciones de naturaleza similar sobre activos no corrientes. En particular, precisando de acuerdo con las condiciones del contrato: coste del bien en origen, duración del contrato, años transcurridos, cuotas satisfechas en años anteriores y en el ejercicio, cuotas pendientes y, en su caso, valor de la opción de compra.

6. Activos financieros.

1. Se revelará el valor en libros de cada una de las categorías de activos financieros señaladas en la norma de registro y valoración octava, salvo las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas.

A estos efectos se desglosará cada epígrafe atendiendo a las categorías establecidas en la norma de registro y valoración octava. Se deberá informar sobre las clases definidas por la empresa.

Clases / Categorías	Instrumentos financieros a largo plazo						Instrumentos financieros a corto plazo						Total	
	Instrumentos de patrimonio		Valores representa-tivos de deuda		Créditos Derivados Otros		Instrumentos de patrimonio		Valores representa-tivos de deuda		Créditos Derivados Otros			
	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ejx-1
Activos financieros mantenidos para negociar														
Activos financieros a coste amortizado														
Activos financieros a coste														
Total														

2. Se presentará para cada clase de activos financieros, un análisis del movimiento de las cuentas correctoras representativas de las pérdidas por deterioro originadas por el riesgo de crédito.
3. Cuando los activos financieros se hayan valorado por su valor razonable, se indicará:
a) Si el valor razonable se determina, en su totalidad o en parte, tomando como referencia los precios cotizados en mercados activos o se estiman utilizando modelos y técnicas de valoración. En este último caso, se señalarán los principales supuestos en que se basan los citados modelos y técnicas de valoración.
b) Por categoría de activos financieros, el valor razonable y las variaciones en el valor registradas en la cuenta de pérdidas y ganancias.
c) Con respecto a los instrumentos financieros derivados, se informará sobre la naturaleza de los instrumentos y las condiciones importantes que puedan afectar al importe, al calendario y a la certidumbre de los futuros flujos de efectivo.
4. Empresas del grupo, multigrupo y asociadas.
Se detallará información sobre las empresas del grupo, multigrupo y asociadas, incluyendo:
a) Denominación, domicilio y forma jurídica de las empresas del grupo, especificando para cada una de ellas:
– Actividades que ejercen.
– Fracción de capital y de los derechos de voto que se posee directa e indirectamente, distinguiendo entre ambos.
– Importe del capital, reservas, otras partidas del patrimonio neto y resultado del último ejercicio, diferenciando el resultado de explotación.
– Valor según libros de la participación en capital.
– Dividendos recibidos en el ejercicio.
– Indicación de si las acciones cotizan o no en Bolsa y, en su caso, cotización media del último trimestre del ejercicio y cotización al cierre del ejercicio.
b) La misma información que la del punto anterior respecto de las empresas multigrupo, asociadas, aquellas en las que aun poseyendo más del 20% del capital la empresa no se ejerza influencia significativa y aquellas en las que la sociedad sea socio colectivo. Asimismo, se informará sobre las contingencias en las que se haya incurrido en relación con dichas empresas. Si la empresa ejerce influencia significativa sobre otra poseyendo un porcentaje inferior al 20% del capital o si poseyendo más del 20% del capital no se ejerce influencia significativa, se explicarán las circunstancias que afectan a dichas relaciones.
c) Se detallarán las adquisiciones realizadas durante el ejercicio que hayan llevado a calificar a una empresa como dependiente, indicándose la fracción de capital y el porcentaje de derechos de voto adquiridos.
d) Notificaciones efectuadas, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 86 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, a las sociedades participadas, di recta o indirectamente, en más de un 10%
e) Importe de las correcciones valorativas por deterioro registradas en las distintas participaciones, diferenciando las reconocidas en el ejercicio de las acumuladas.

7. Pasivos financieros.

1. Se revelará el valor en libros de cada una de las categorías de pasivos financieros señalados en la norma de registro y valoración novena.
A estos efectos se desglosará cada epígrafe atendiendo a las categorías establecidas en la norma de registro y valoración novena. Se deberá informar sobre las clases definidas por la empresa.

Clases / Categorías	Instrumentos financieros a largo plazo						Instrumentos financieros a corto plazo						Total	
	Deudas con entidades de crédito		Obligaciones y otros valores negociables		Derivados. Otros		Deudas con entidades de crédito		Obligaciones y otros valores negociables		Derivados. Otros			
	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1
Pasivos financieros a coste amortizado														
Pasivos financieros mantenidos para negociar														
Total														

2. Información sobre:
a) El importe de las deudas que venzan en cada uno de los cinco años siguientes al cierre del ejercicio y del resto hasta su último vencimiento. Estas indicaciones figurarán separadamente para cada uno de los epígrafes y partidas relativos a deudas, conforme al modelo de balance.
b) El importe de las deudas con garantía real, con indicación de su forma y naturaleza.
3. En relación con los préstamos pendientes de pago al cierre del ejercicio, se informará de:
– Los detalles de cualquier impago del principal o intereses que se haya producido durante el ejercicio.
– El valor en libros en la fecha de cierre del ejercicio de aquellos préstamos en los que se hubiese producido un incumplimiento por impago, y
– Si el impago ha sido subsanado o se han renegociado las condiciones del préstamo, antes de la fecha de formulación de las cuentas anuales.

8. Fondos propios.

1. Cuando existan varias clases de acciones o participaciones en el capital, se indicará el número y el valor nominal de cada una de ellas, distinguiendo por clases, así como los derechos otorgados a las mismas y las

restricciones que puedan tener. También, en su caso, se indicará para cada clase los desembolsos pendientes, así como la fecha de exigibilidad.

2. Circunstancias específicas que restringen la disponibilidad de las reservas.

3. Número, valor nominal y precio medio de adquisición de las acciones o participaciones propias en poder de la sociedad o de un tercero que obre por cuenta de ésta, especificando su destino final previsto e importe de la reserva por adquisición de acciones de la sociedad dominante. También se informará sobre el número, valor nominal e importe de la reserva correspondiente a las acciones propias aceptadas en garantía.

9. Situación fiscal.

1. Impuestos sobre beneficios.

a) Información relativa a las diferencias temporarias deducibles e imponibles registradas en el balance al cierre del ejercicio.

b) Antigüedad y plazo previsto de recuperación fiscal de los créditos por bases imponibles negativas.

c) Incentivos fiscales aplicados en el ejercicio y compromisos asumidos en relación con los mismos.

d) Provisiones derivadas del impuesto sobre beneficios así como sobre las contingencias de carácter fiscal y sobre acontecimientos posteriores al cierre que supongan una modificación de la normativa fiscal que afecta a los activos y pasivos fiscales registrados. En particular se informará de los ejercicios pendientes de comprobación.

e) Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo en relación con la situación fiscal.

2. Otros tributos.

Se informará sobre cualquier circunstancia de carácter significativo en relación con otros tributos, en particular cualquier contingencia de carácter fiscal, así como los ejercicios pendientes de comprobación.

10. Ingresos y gastos.

1. Se desglosarán las compras y variación de existencias, de mercaderías y de materias primas y otras materias consumibles, dentro de la partida 4. «Aprovisionamientos», del modelo de la cuenta de pérdidas y ganancias. Asimismo, se diferenciarán las compras nacionales, las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones.

Desglose de la partida 7. «Otros gastos de explotación» del modelo de la cuenta de pérdidas y ganancias, especificando el importe de las correcciones valorativas por deterioro de créditos comerciales y los fallidos.

2. El importe de la venta de bienes y prestación de servicios producidos por permuta de bienes no monetarios y servicios.

3. Los resultados originados fuera de la actividad normal de la empresa incluidos en la partida «Otros resultados».

11. Subvenciones, donaciones y legados.

Se informará sobre:

1. El importe y características de las subvenciones, donaciones y legados recibidos que aparecen en el balance, así como los imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias.

2. Análisis del movimiento del contenido de la sub-agrupación correspondiente del balance, indicando el saldo inicial y final así como los aumentos y disminuciones.

3. Información sobre el origen de las subvenciones, donaciones y legados, indicando, para las primeras, el Ente público que las concede, precisando si la otorgante de las mismas es la Administración local, autonómica, estatal o internacional.

12. Operaciones con partes vinculadas.

1. La información sobre operaciones con partes vinculadas se suministrará separadamente para cada una de las siguientes categorías:

a) Entidad dominante.

b) Otras empresas del grupo.

c) Negocios conjuntos en los que la empresa sea uno de los partícipes.

d) Empresas asociadas.

e) Empresas con control conjunto o influencia significativa sobre la empresa.

f) Personal clave de la dirección de la empresa o de la entidad dominante.

g) Otras partes vinculadas.

2. La empresa facilitará información suficiente para comprender las operaciones con partes vinculadas que haya efectuado y los efectos de las mismas sobre sus estados financieros, incluyendo, entre otros, los siguientes aspectos:

a) Identificación de las personas o empresas con las que se han realizado las operaciones vinculadas, expresando la naturaleza de la relación con cada parte implicada

b) Detalle de la operación y su cuantificación, informando de los criterios o métodos seguidos para determinar su valor.

c) Beneficio o pérdida que la operación haya originado en la empresa y descripción de las funciones y riesgos asumidos por cada parte vinculada respecto de la operación.

d) Importe de los saldos pendientes, tanto activos como pasivos, sus plazos y condiciones, naturaleza de la contraprestación establecida para su liquidación, agrupando los activos y pasivos en los epígrafes que aparecen en el balance de la empresa y garantías otorgadas o recibidas.

e) Correcciones valorativas por deudas de dudoso cobro o incobrables relacionadas con los saldos pendientes anteriores.

3. La información anterior podrá presentarse de forma agregada cuando se refiera a partidas de naturaleza similar. En todo caso, se facilitará información de carácter individualizado sobre las operaciones vinculadas que fueran significativas por su cuantía o relevantes para una adecuada comprensión de las cuentas anuales.

4. No será necesario informar en el caso de operaciones que, perteneciendo al tráfico ordinario de la empresa, se efectúen en condiciones normales de mercado, sean de escasa importancia cuantitativa y carezcan de relevancia para expresar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

5. No obstante, en todo caso deberá informarse sobre el importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por el personal de alta dirección y los miembros del órgano de administración, cualquiera que sea su causa, así como del pago de primas de seguros de vida respecto de los miembros antiguos y actuales del órgano de administración y personal de alta dirección. Asimismo, se incluirá información sobre indemnizaciones por cese. Cuando los miembros del órgano de administración sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por concepto retributivo recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de administración.

También deberá informarse sobre el importe de los anticipos y créditos concedidos al personal de alta dirección y a los miembros de los órganos de administración, con indicación del tipo de interés, sus características esenciales y los importes eventualmente devueltos, así como las obligaciones asumidas por cuenta de ellos a título de garantía. Cuando los miembros del órgano de administración sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por cada categoría, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de administración.

6. Las empresas que se organicen bajo la forma jurídica de sociedad anónima, deberán especificar la participación de los administradores en el capital de otra sociedad con el mismo, análogo o complementario género de actividad al que constituya el objeto social, así como los cargos o las funciones que en ella ejerzan, así como la realización por cuenta propia o ajena, del mismo, análogo o complementario género de actividad del que constituya el objeto social de la empresa.

13. Otra información.

Se incluirá información sobre:

1. El número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio, expresado por categorías.

2. La naturaleza y el propósito de negocio de los acuerdos de la empresa que no figuren en balance y sobre los que no se haya incorporado información en otra nota de la memoria, así como su posible impacto financiero, siempre que esta información sea significativa y de ayuda para la determinación de la posición financiera de la empresa.

CUARTA PARTE
CUADRO DE CUENTAS
Grupo 1
FINANCIACIÓN BÁSICA

10. CAPITAL

100. Capital social.
101. Fondo social.
102. Capital.
103. Socios por desembolsos no exigidos.
104. Socios por aportaciones no dinerarias pendientes.
108. Acciones o participaciones propias en situaciones especiales.
109. Acciones o participaciones propias para reducción de capital.

11. RESERVAS

110. Prima de emisión o asunción.
112. Reserva legal.
113. Reservas voluntarias.
114. Reservas especiales.
118. Aportaciones de socios o propietarios.
119. Diferencias por ajuste del capital a euros.

12. RESULTADOS PENDIENTES DE APLICACIÓN

120. Remanente.
121. Resultados negativos de ejercicios anteriores.
129. Resultado del ejercicio.

13. SUBVENCIONES, DONACIONES, LEGADOS Y OTROS AJUSTES EN PATRIMONIO NETO

130. Subvenciones oficiales de capital.
131. Donaciones y legados de capital.
132. Otras subvenciones, donaciones y legados.
137. Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios.

14. PROVISIONES

141. Provisión para impuestos.

142. Provisión para otras responsabilidades.

143. Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado.

145. Provisión para actuaciones medioambientales.

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.

154. Aportaciones no dinerarias pendientes por acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros.

16. DEUDAS A LARGO PLAZO CON PARTES VINCULADAS

160. Deudas a largo plazo con entidades de crédito vinculadas.

161. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, partes vinculadas.

162. Acreedores por arrendamiento financiero alargo plazo, partes vinculadas.

163. Otras deudas a largo plazo con 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.

175. Efectos a pagar a largo plazo.

176. Pasivos por derivados financieros a largo plazo.

177. Obligaciones y bonos.

179. Deudas representadas en otros valores negociables.

18. 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.

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.

197. Suscriptores de acciones consideradas como pasivos financieros.

199. Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros pendientes de inscripción.

Grupo 2
ACTIVO NO CORRIENTE

20. INMOVILIZACIONES INTANGIBLES

200. Investigación.

201. Desarrollo.

202. Concesiones administrativas.

203. Propiedad industrial.

205. Derechos de traspaso.

206. Aplicaciones informáticas.

209. Anticipos para inmovilizaciones intangibles.

21. INMOVILIZACIONES MATERIALES

210. Terrenos y bienes naturales.

211. Construcciones.

212. Instalaciones técnicas.

213. Maquinaria.

214. Utillaje.

215. Otras instalaciones.

216. Mobiliario.

217. Equipos para procesos de información.

218. Elementos de transporte.

219. Otro inmovilizado material.

22. INVERSIONES INMOBILIARIAS

220. Inversiones en terrenos y bienes naturales.

221. Inversiones en construcciones.

23. INMOVILIZACIONES MATERIALES EN CURSO

230. Adaptación de terrenos y bienes naturales.

231. Construcciones en curso.

232. Instalaciones técnicas en montaje.

233. Maquinaria en montaje.

237. Equipos para procesos de información en montaje.

239. Anticipos para inmovilizaciones materiales.

24. INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO EN PARTES VINCULADAS

240. Participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

241. Valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas.

242. Créditos a largo plazo a partes vinculadas.

249. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

25. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO

250. Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio.

251. Valores representativos de deuda a largo plazo.

252. Créditos a largo plazo.

253. Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado.

254. Créditos a largo plazo al personal.

255. Activos por derivados financieros a largo plazo.

258. Imposiciones a largo plazo.

259. Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo.

26. FIANZAS Y DEPÓSITOS CONSTITUIDOS A LARGO PLAZO

260. Fianzas constituidas a largo plazo.

265. Depósitos constituidos a largo plazo.

28. AMORTIZACIÓN ACUMULADA DEL INMOVILIZADO

280. Amortización acumulada del inmovilizado intangible.

281. Amortización acumulada del inmovilizado material.

282. Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias.

29. DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS NO CORRIENTES

290. Deterioro de valor del inmovilizado intangible.

291. Deterioro de valor del inmovilizado material.

292. Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias.

293. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

295. Deterioro de valor de créditos a largo plazo apartes vinculadas.

296. Deterioro de valor de participaciones en el patrimonio neto a largo plazo.

297. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo.

298. Deterioro de valor de créditos a largo plazo.

Grupo 3
EXISTENCIAS

30. COMERCIALES

300. Mercaderías A.

301. Mercaderías B.

31. MATERIAS PRIMAS

310. Materias primas A.

311. Materias primas B.

32. OTROS APROVISIONAMIENTOS

320. Elementos y conjuntos incorporables.

321. Combustibles.

322. Repuestos.

325. Materiales diversos.

326. Embalajes.

327. Envases.

328. Material de oficina.

33. PRODUCTOS EN CURSO

330. Productos en curso A.

331. Productos en curso B.

34. PRODUCTOS SEMITERMINADOS

340. Productos semiterminados A.

341. Productos semiterminados B.

35. PRODUCTOS TERMINADOS

350. Productos terminados A.

351. Productos terminados B.

36. SUBPRODUCTOS, RESIDUOS Y MATERIALES RECUPERADOS

360. Subproductos A.

361. Subproductos B.

365. Residuos A.

366. Residuos B.

368. Materiales recuperados A.

369. Materiales recuperados B.

39. DETERIORO DE VALOR DE LAS EXISTENCIAS

390. Deterioro de valor de las mercaderías.

391. Deterioro de valor de las materias primas.

392. Deterioro de valor de otros aprovisionamientos.

393. Deterioro de valor de los productos en curso.

394. Deterioro de valor de los productos semiterminados.

395. Deterioro de valor de los productos terminados.

396. Deterioro de valor de los subproductos, residuos y materiales recuperados.

Grupo 4
ACREEDORES Y DEUDORES POR OPERACIONES COMERCIALES

40. PROVEEDORES

400. Proveedores.

4000. Proveedores (euros).

4004. Proveedores (moneda extranjera).

4009. Proveedores, facturas pendientes de recibir o de formalizar.

401. Proveedores, efectos comerciales a pagar.

403. Proveedores, empresas del grupo.

404. Proveedores, empresas asociadas.

405. Proveedores, otras partes vinculadas.

406. Envases y embalajes a devolver a proveedores.

407. Anticipos a proveedores.

41. ACREEDORES VARIOS

410. Acreedores por prestaciones de servicios.
411. Acreedores, efectos comerciales a pagar.
419. Acreedores por operaciones en común.

43. CLIENTES

430. Clientes.
431. Clientes, efectos comerciales a cobrar.
432. Clientes, operaciones de «factoring».
433. Clientes, empresas del grupo.
434. Clientes, empresas asociadas.
435. Clientes, otras partes vinculadas.
436. Clientes de dudoso cobro.
437. Envases y embalajes a devolver por clientes.
438. Anticipos de clientes.

44. DEUDORES VARIOS

440. Deudores.
441. Deudores, efectos comerciales a cobrar.
446. Deudores de dudoso cobro.
449. Deudores por operaciones en común.

46. PERSONAL

460. Anticipos de remuneraciones.
465. Remuneraciones pendientes de pago.

47. ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

470. Hacienda Pública, deudora por diversos conceptos.
4700. Hacienda Pública, deudora por IVA.
4708. Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas.
4709. Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos.
471. Organismos de la Seguridad Social, deudores.
472. Hacienda Pública, IVA soportado.
473. Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta.
474. Activos por impuesto diferido.
4740. Activos por diferencias temporarias deducibles.
4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar.
4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio.
475. Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales.
4750. Hacienda Pública, acreedora por IVA.
4751. Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas.
4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades.
4758. Hacienda Pública, acreedora por subvenciones a reintegrar.
476. Organismos de la Seguridad Social, acreedores.
477. Hacienda Pública, IVA repercutido.
479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles.

48. AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN

480. Gastos anticipados.
485. Ingresos anticipados.

49. DETERIORO DE VALOR DE CRÉDITOS COMERCIALES Y PROVISIONES A CORTO PLAZO

490. Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales.
493. Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales con partes vinculadas.
499. Provisiones por operaciones comerciales.

Grupo 5
CUENTAS FINANCIERAS

50. EMPRÉSTITOS, DEUDAS CON CARÁCTERÍSTICAS ESPECIALES Y OTRAS EMISIONES ANÁLOGAS A CORTO PLAZO

500. Obligaciones y bonos a corto plazo.
502. Acciones o participaciones a corto plazo consideradas como pasivos financieros.
505. Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo.
506. Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas.
507. Dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros.
509. Valores negociables amortizados.

51. DEUDAS A CORTO PLAZO CON PARTES VINCULADAS

510. Deudas a corto plazo con entidades de crédito vinculadas.
511. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, partes vinculadas.
512. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, partes vinculadas.
513. Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas.
514. Intereses a corto plazo de deudas con partes vinculadas.

52. DEUDAS A CORTO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS Y OTROS CONCEPTOS

520. Deudas a corto plazo con entidades de crédito.
521. Deudas a corto plazo.
522. Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados.
523. Proveedores de inmovilizado a corto plazo.
524. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo.
525. Efectos a pagar a corto plazo.
526. Dividendo activo a pagar.
527. Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito.
528. Intereses a corto plazo de deudas.
529. Provisiones a corto plazo.

53. INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO EN PARTES VINCULADAS

530. Participaciones a corto plazo en partes vinculadas.
531. Valores representativos de deuda a corto plazo de partes vinculadas.
532. Créditos a corto plazo a partes vinculadas.
533. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de partes vinculadas.
534. Intereses a corto plazo de créditos a partes vinculadas.
535. Dividendo a cobrar de inversiones financieras en partes vinculadas.
539. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en partes vinculadas.

54. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO

540. Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio.
541. Valores representativos de deuda a corto plazo.
542. Créditos a corto plazo.
543. Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado.
544. Créditos a corto plazo al personal.
545. Dividendo a cobrar.
546. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda.
547. Intereses a corto plazo de créditos.
548. Imposiciones a corto plazo.
549. Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a corto plazo.

55. OTRAS CUENTAS NO BANCARIAS

550. Titular de la explotación.
551. Cuenta corriente con socios y ad ministradores.
552. Cuenta corriente con otras personas y entidades vinculadas.
554. Cuenta corriente con uniones temporales de empresas y comunidades de bienes.
555. Partidas pendientes de aplicación.
556. Desembolsos exigidos sobre participaciones en el patrimonio neto.
557. Dividendo activo a cuenta.
558. Socios por desembolsos exigidos.
559. Derivados financieros a corto plazo.

56. FIANZAS Y DEPÓSITOS RECIBIDOS Y CONSTITUIDOS A CORTO PLAZO Y AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN

560. Fianzas recibidas a corto plazo.
561. Depósitos recibidos a corto plazo.
565. Fianzas constituidas a corto plazo.
566. Depósitos constituidos a corto plazo.
567. Intereses pagados por anticipado.
568. Intereses cobrados por anticipado.

57. TESORERÍA

570. Caja, euros.
571. Caja, moneda extranjera.
572. Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros.
573. Bancos e instituciones de crédito c/c vista, moneda extranjera.
574. Bancos e instituciones de crédito, cuentas de ahorro, euros.
575. Bancos e instituciones de crédito, cuentas de ahorro, moneda extranjera.
576. Inversiones a corto plazo de gran liquidez.

59. DETERIORO DEL VALOR DE INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO

593. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en partes vinculadas.
594. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de partes vinculadas.
595. Deterioro de valor de créditos a corto plazo apartes vinculadas.
596. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo.
597. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo.
598. Deterioro de valor de créditos a corto plazo.

Grupo 6
COMPRAS Y GASTOS

60. COMPRAS

600. Compras de mercaderías.
601. Compras de materias primas.
602. Compras de otros aprovisionamientos.
606. Descuentos sobre compras por pronto pago.
607. Trabajos realizados por otras empresas.
608. Devoluciones de compras y operaciones similares.
609. «Rappels» por compras.

61. VARIACIÓN DE EXISTENCIAS

610. Variación de existencias de mercaderías.
611. Variación de existencias de materias primas.
612. Variación de existencias de otros aprovisionamientos.

62. SERVICIOS EXTERIORES

620. Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio.
621. Arrendamientos y cánones.
622. Reparaciones y conservación.
623. Servicios de profesionales independientes.
624. Transportes.
625. Primas de seguros.
626. Servicios bancarios y similares.
627. Publicidad, propaganda y relaciones públicas.
628. Suministros.
629. Otros servicios.

63. TRIBUTOS

630. Impuesto sobre beneficios.
6300. Impuesto corriente.
6301. Impuesto diferido.
631. Otros tributos.
633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.
634. Ajustes negativos en la imposición indirecta.
6341. Ajustes negativos en IVA de activo corriente.
6342. Ajustes negativos en IVA de inversiones.
636. Devolución de impuestos.
638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios.
639. Ajustes positivos en la imposición indirecta.
6391. Ajustes positivos en IVA de activo corriente.
6392. Ajustes positivos en IVA de inversiones.

64. GASTOS DE PERSONAL

640. Sueldos y salarios.
641. Indemnizaciones.
642. Seguridad Social a cargo de la empresa.
649. Otros gastos sociales.

65. OTROS GASTOS DE GESTIÓN

650. Pérdidas de créditos comerciales incobrables.
651. Resultados de operaciones en común.
659. Otras pérdidas en gestión corriente.

66. GASTOS FINANCIEROS

660. Gastos financieros por actualización de provisiones.
661. Intereses de obligaciones y bonos.
662. Intereses de deudas.
663. Pérdidas por valoración de activos y pasivos financieros por su valor razonable.
664. Dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros.
665. Intereses por descuento de efectos y operaciones de «factoring».
666. Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda.
667. Pérdidas de créditos no comerciales.
668. Diferencias negativas de cambio.
669. Otros gastos financieros.

67. PÉRDIDAS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES Y GASTOS EXCEPCIONALES

670. Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible.
671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material.
672. Pérdidas procedentes de las inversiones inmobiliarias.
673. Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.
675. Pérdidas por operaciones con obligaciones propias.
678. Gastos excepcionales.

68. DOTACIONES PARA AMORTIZACIONES

680. Amortización del inmovilizado intangible.
681. Amortización del inmovilizado material.
682. Amortización de las inversiones inmobiliarias.

69. PÉRDIDAS POR DETERIORO Y OTRAS DOTACIONES

690. Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible.
691. Pérdidas por deterioro del inmovilizado material.
692. Pérdidas por deterioro de las inversiones inmobiliarias.
693. Pérdidas por deterioro de existencias.
694. Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales.
695. Dotación a la provisión por operaciones comerciales.
696. Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo.
697. Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo.
698. Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo.
699. Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo.

Grupo 7
VENTAS E INGRESOS

70. VENTAS DE MERCADERÍAS, DE PRODUCCIÓN PROPIA, DE SERVICIOS, ETC.

700. Ventas de mercaderías.
701. Ventas de productos terminados.
702. Ventas de productos semiterminados.
703. Ventas de subproductos y residuos.
704. Ventas de envases y embalajes.
705. Prestaciones de servicios.
706. Descuentos sobre ventas por pronto pago.
708. Devoluciones de ventas y operaciones similares.
709. «Rappels» sobre ventas.

71. VARIACIÓN DE EXISTENCIAS

710. Variación de existencias de productos en curso.
711. Variación de existencias de productos semiterminados.
712. Variación de existencias de productos terminados.
713. Variación de existencias de subproductos, residuos y materiales recuperados.

73. TRABAJOS REALIZADOS PARA LA EMPRESA

730. Trabajos realizados para el inmovilizado intangible.
731. Trabajos realizados para el inmovilizado material.

732. Trabajos realizados en inversiones inmobiliarias.
733. Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso.

74. SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS

740. Subvenciones, donaciones y legados a la explotación.
746. Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio.
747. Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio.

75. OTROS INGRESOS DE GESTIÓN

751. Resultados de operaciones en común.
752. Ingresos por arrendamientos.
753. Ingresos de propiedad industrial cedida en explotación.
754. Ingresos por comisiones.
755. Ingresos por servicios al personal.
759. Ingresos por servicios diversos.

76. INGRESOS FINANCIEROS

760. Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio.
761. Ingresos de valores representativos de deuda.
762. Ingresos de créditos.
7620. Ingresos de créditos a largo plazo.
7621. Ingresos de créditos a corto plazo.
763. Beneficios por valoración de activos y pasivos financieros por su valor razonable.
766. Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda.
768. Diferencias positivas de cambio.
769. Otros ingresos financieros.

77. BENEFICIOS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES E INGRESOS EXCEPCIONALES

770. Beneficios procedentes del inmovilizado intangible.
771. Beneficios procedentes del inmovilizado material.
772. Beneficios procedentes de las inversiones inmobiliarias.
773. Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.
775. Beneficios por operaciones con obligaciones propias.
778. Ingresos excepcionales.

79. EXCESOS Y APLICACIONES DE PROVISIONES Y DE PÉRDIDAS POR DETERIORO

790. Reversión del deterioro del inmovilizado intangible.
791. Reversión del deterioro del inmovilizado material.
792. Reversión del deterioro de las inversiones inmobiliarias.
793. Reversión del deterioro de existencias.
794. Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales.
795. Exceso de provisiones.
796. Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo.
797. Reversión del deterioro de créditos a largo plazo.
798. Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo.
799. Reversión del deterioro de créditos a corto plazo.

QUINTA PARTE

DEFINICIONES Y RELACIONES CONTABLES

Grupo 1

FINANCIACIÓN BÁSICA

Comprende el patrimonio neto y la financiación ajena a largo plazo de la empresa destinados, en general, a financiar el activo no corriente y a cubrir un margen razonable del corriente; incluye también situaciones transitorias de financiación.

En particular, se aplicarán las siguientes reglas:

a) Los pasivos financieros incluidos en este grupo se clasificarán, con carácter general, a efectos de su valoración, en la categoría de «Pasivos financieros a coste amortizado», salvo los derivados financieros de negociación que se incluyen en este grupo cuando su liquidación sea superior a un año.

b) La diferencia entre el valor por el que se reconocen inicialmente los pasivos financieros y su valor de reembolso, se registrará como un abono (o, cuando proceda, como un cargo) en la cuenta donde esté registrado el pasivo financiero con cargo (o abono) a la cuenta del subgrupo 66 que corresponda según la naturaleza del instrumento.

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.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el patrimonio neto del balance, formando parte de los fondos propios, con las excepciones establecidas en las cuentas 103 y 104.

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.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará por el capital inicial y las sucesivas ampliaciones, en el momento de su inscripción en el
Registro Mercantil, con cargo a la cuenta 194.
b) Se cargará por las reducciones del mismo y a la extinción de la sociedad.

101. *Fondo social*
Capital de las entidades sin forma mercantil.
Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 100.

102. *Capital*
Corresponde a las empresas individuales.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará:
a1) Por el capital inicial.
a2) Por los resultados positivos capitaliza dos, con cargo a la cuenta 129.
b) Se cargará:
b1) Por la cesión de los negocios o el cese de los mismos.
b2) Por los resultados negativos que no se carguen para su saneamiento en la cuenta 121, con abono a la cuenta 129.
c) Se abonará o cargará, al final del ejercicio, por el saldo de la cuenta 550, con cargo o abono a dicha cuenta.

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 figurarán minorando la partida del pasivo corriente en la que éste se incluye.
1030. *Socios por desembolsos no exigidos, capital social*
Su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará 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.
b) Se abonará a medida que se vayan exigiendo los desembolsos, con cargo a la cuenta 5580.
1034. *Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción*
Su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará por el valor nominal no desembolsado de las acciones suscritas o participaciones asumidas, con abono, generalmente, a la cuenta 190 ó 192.
b) Se abonará en el momento de la inscripción en el Registro Mercantil, con cargo a la cuenta 1030.

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.
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 figurarán minorando la partida del pasivo corriente en la que éste se incluye.
1040. *Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital social*
Su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará 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.
b) Se abonará 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*
Su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará por el valor nominal no desembolsado de las acciones suscritas o participaciones asumidas, con abono, generalmente, a la cuenta 190 ó 192.
b) Se abonará en el momento de la inscripción en el Registro Mercantil, con cargo a la cuenta 1040.

108. *Acciones o participaciones propias en situaciones especiales*
Acciones o participaciones propias adquiridas por la empresa (sección cuarta del capítulo IV del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada).
Figurarán en el patrimonio neto, con signo negativo.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará por el importe de la adquisición de las acciones o participaciones, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
b) Se abonará:

b1) Por la enajenación de las acciones o participaciones, con cargo, generalmente, a cuentas del sub grupo 57. La diferencia entre la cantidad obtenida en la enajenación de las acciones o participaciones propias y su valor contable se cargará o abonará, según proceda, a cuentas del subgrupo 11.
b2) Por la reducción de capital, con cargo a la cuenta 100 por el importe del nominal de las acciones o participaciones.
La diferencia entre el importe de adquisición de las acciones o participaciones y su valor nominal se cargará o abonará, según proceda, a cuentas del subgrupo 11.

109. *Acciones o participaciones propias para reducción de capital*
Acciones o participaciones propias adquiridas por la empresa en ejecución de un acuerdo de reducción de capital adoptado por la Junta General (artículo 170 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y artículo 40 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada).
Figurarán en el patrimonio neto, con signo negativo.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará por el importe de la adquisición de las acciones o participaciones, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
b) Se abonará por la reducción de capital, con cargo a la cuenta 100 por el importe del nominal de las acciones o participaciones. La diferencia entre el importe de adquisición de las acciones o participaciones y su valor nominal se cargará o abonará, según proceda, a cuentas del subgrupo 11.

11. RESERVAS
110. Prima de emisión o asunción.
112. Reserva legal.
113. Reservas voluntarias.
114. Reservas especiales.
1140. Reservas para acciones o participaciones de la sociedad dominante.
1141. Reservas estatutarias.
1142. Reserva por capital amortizado.
1144. Reservas por acciones propias aceptadas en garantía.
118. Aportaciones de socios o propietarios.
119. Diferencias por ajuste del capital a euros.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el patrimonio neto del balance, formando parte de los fondos propios.

110. *Prima de emisión o asunción*
Aportación realizada por los accionistas o socios en el caso de emisión y colocación de acciones o participaciones a un precio superior a su valor nominal. En particular, incluye las diferencias que pudieran surgir entre los valores de escritura y los valores por los que deben registrarse los bienes recibidos en concepto de aportación no dineraria, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará, con cargo, generalmente, a la cuenta 194.
b) Se cargará por la disposición que de la prima pueda realizarse.

112. *Reserva legal*
Esta cuenta registrará la reserva establecida por el artículo 214 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará, generalmente, con cargo a la cuenta 129.
b) Se cargará por la disposición que se haga de esta reserva.

113. *Reservas voluntarias*
Son las constituidas libremente por la empresa.
Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 112, sin perjuicio de lo indicado en los siguientes párrafos:
Cuando se produzca un cambio de criterio contable o la subsanación de un error, el ajuste por el efecto acumulado calculado al inicio del ejercicio, de las variaciones de los elementos patrimoniales afectados por la aplicación retroactiva del nuevo criterio o la corrección del error, se imputará a reservas de libre disposición. Con carácter general, se imputará a las reservas voluntarias, registrándose del modo siguiente:
a) Se abonará por el importe resultante del efecto neto acreedor de los cambios experimentados por la aplicación de un nuevo criterio contable comparado con el antiguo o por la corrección del error, con cargo y abono, en su caso, a las respectivas cuentas representativas de los elementos patrimoniales afectados por este hecho, incluyendo las relacionadas con la contabilización del efecto impositivo del ajuste.
b) Se cargará por el importe resultante del efecto neto deudor de los cambios experimentados por la aplicación de un nuevo criterio contable comparado con el antiguo o por la corrección de un error contable, con abono o cargo, en su caso, a las respectivas cuentas representativas de los elementos patrimoniales afectados por este hecho, incluyendo las relacionadas con la contabilización del efecto impositivo del ajuste.
Los gastos de transacción de instrumentos de patrimonio propio se imputarán a reservas de libre disposición.
Con carácter general, se imputarán a las reservas voluntarias, registrándose del modo siguiente:
a) Se cargará por el importe de los gastos, con abono a cuentas del subgrupo 57.
b) Se abonará por el gasto por impuesto sobre beneficios relacionado con los gastos de transacción, con cargo a la correspondiente cuenta del subgrupo 47.

114. *Reservas especiales*
Las establecidas por cualquier disposición legal con carácter obligatorio, distintas de las incluidas en otras cuentas de este subgrupo.
En particular, se incluye la reserva por participaciones recíprocas establecida en el artículo 84 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.
Con carácter general, el contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:
1140. *Reservas para acciones o participaciones de la sociedad dominante*
Las constituidas obligatoriamente en caso de adquisición de acciones o participaciones de la sociedad dominante y en tanto éstas no sean enajenadas (artículo 79.3.ª del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y artículo 40.bis de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada).
Esta cuenta también recogerá, con el debido desglose en cuentas de cinco cifras, las reservas que deban ser constituidas en caso de aceptación de las acciones de la sociedad dominante en garantía (artículo 80.1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas). Mientras duren estas situaciones dichas reservas serán indisponibles.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará por el importe de adquisición de las acciones o participaciones de la sociedad dominante o por el importe a que ascienda la cantidad garantizada mediante sus acciones, con cargo a cualesquiera de las cuentas de reservas disponibles, o a la cuenta 129.
b) Se cargará, por el mismo importe, cuando dichas acciones o participaciones se enajenen o cuando cese la garantía, con abono a la cuenta 113.
1141. *Reservas estatutarias*
Son las establecidas en los estatutos de la sociedad.
Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 112.
1142. *Reserva por capital amortizado*
Nominal de las acciones o participaciones de la propia empresa adquiridas por ésta y amortizadas con cargo a beneficios o a reservas disponibles. También se incluirá el nominal de las acciones o participaciones de la propia empresa amortizadas, si han sido adquiridas por ésta a título gratuito. La dotación y disponibilidad de esta cuenta se regirá por lo establecido en el artículo 167.3 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y 80.4 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, respectivamente.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará con cargo a cualesquiera de las cuentas de reservas disponibles, o a la cuenta 129.
b) Se cargará por las reducciones que de la misma se realicen.
1144. *Reservas por acciones propias aceptadas en garantía*
Reservas que deban ser constituidas en caso de aceptación de acciones propias en garantía (artículo. 80.1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas).
Mientras dure esta situación, estas reservas serán indisponibles.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará por el importe al que ascienda la cantidad garantizada mediante acciones propias, con cargo a cualesquiera de las cuentas de reservas disponibles, o a la cuenta 129.
b) Se cargará, por el mismo importe, cuando cese la garantía, con abono a la cuenta 113.

118. *Aportaciones de socios o propietarios*
Elementos patrimoniales entregados por los socios o propietarios de la empresa cuando actúen como tales, en virtud de operaciones no descritas en otras cuentas. Es decir, siempre que no constituyan contraprestación por la entrega de bienes o la prestación de servicios realizados por la empresa, ni tengan la naturaleza de pasivo. En particular, incluye las cantidades entregadas por los socios o propietarios para compensación de pérdidas.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 o a las cuentas representativas de los bienes no dinerarios aportados.
b) Se cargará:
b1) Generalmente, con abono a la cuenta 121.
b2) Por la disposición que de la aportación pueda realizarse.

119. *Diferencias por ajuste del capital a euros*
Diferencias originadas como consecuencia de la conversión a euros de la cifra de capital de acuerdo con el contenido de la Ley 46/1998, de 17 de diciembre, sobre Introducción del Euro.

12. RESULTADOS PENDIENTES DE APLICACIÓN
120. Remanente.
121. Resultados negativos de ejercicios anteriores.
129. Resultado del ejercicio.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el patrimonio neto del balance, formando parte de los fondos propios, con signo positivo o negativo, según corresponda.

120. *Remanente*
Beneficios no repartidos ni aplicados específicamente a ninguna otra cuenta, tras la aprobación de las cuentas anuales y de la distribución de resultados.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará con cargo a la cuenta 129.
b) Se cargará:
b1) Por su aplicación o disposición, con abono, generalmente, a cuentas del sub grupo 57.
b2) Por su traspaso, con abono, a cuentas del subgrupo 11.

121. *Resultados negativos de ejercicios anteriores*
Resultados negativos de ejercicios anteriores.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará con abono a la cuenta 129.
b) Se abonará con cargo a la cuenta o cuentas con las que se cancele su saldo.
La empresa desarrollará en cuentas de cuatro cifras el resultado negativo de cada ejercicio.

129. *Resultado del ejercicio*
Resultado, positivo o negativo, del último ejercicio cerrado, pendiente de aplicación.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará:
a1) Para determinar el resultado del ejercicio, con cargo a las cuentas de los grupos 6 y 7 que presenten al final del ejercicio saldo acreedor.
a2) Por el traspaso del resultado negativo, con cargo a la cuenta 121.
b) Se cargará:
b1) Para determinar el resultado del ejercicio, con abono a las cuentas de los grupos 6 y 7 que presenten al final del ejercicio saldo deudor.
b2) Cuando se aplique el resultado positivo conforme al acuerdo de distribución del resultado, con abono a las cuentas que correspondan.

13. SUBVENCIONES, DONACIONES, LEGADOS Y OTROS AJUSTES EN PATRIMONIO NETO
130. Subvenciones oficiales de capital.
131. Donaciones y legados de capital.
132. Otras subvenciones, donaciones y legados.
137. Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios.
1370. Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios.
1371. Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios.
Subvenciones donaciones y legados, no reintegrables, otorgados por terceros distintos a los socios o propietarios, recibidos por la empresa y contabilizados directamente en el patrimonio neto, hasta que de conformidad con lo previsto en las normas de registro y valoración, se produzca su transferencia o imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias.
Las cuentas de este subgrupo figurarán en el patrimonio neto.

130. *Subvenciones oficiales de capital*
Las concedidas por las Administraciones Públicas, tanto nacionales como internacionales, para el establecimiento o estructura fija de la empresa (activos no corrientes) cuando no sean reintegrables, de acuerdo con los criterios establecidos en las normas de registro y valoración.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará:
a1) Por la subvención concedida a la empresa con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 47 ó 57.
a2) Por las deudas a largo plazo que se transforman en subvenciones, con cargo a la cuenta 172.
a3) Por el gasto por impuesto diferido vinculado a la subvención imputada a la cuenta de pérdidas y ganancias, con cargo a la cuenta 479.
b) Se cargará:
b1) Al cierre del ejercicio, por la parte de la subvención imputada a la cuenta de pérdidas y ganancias, con abono a la cuenta 746.
b2) Por la cuota a ingresar por impuesto sobre beneficios vinculado a la subvención registrada directamente en el patrimonio neto, con abono a la cuenta 4752.
b3) Por el gasto por impuesto diferido asociado a la subvención registrada directamente en el patrimonio neto, con abono a la cuenta 479.

131. *Donaciones y legados de capital*
Las donaciones y legados concedidos por empresas o particulares, para el establecimiento o estructura fija de la empresa (activos no corrientes) cuando no sean reintegrables, de acuerdo con los criterios establecidos en las normas de registro y valoración.
Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 130.

132. *Otras subvenciones, donaciones y legados*
Las subvenciones, donaciones y legados concedidos que no figuran en las cuentas anteriores, cuando no sean reintegrables, y se encuentren pendientes de imputar al resultado de acuerdo con los criterios establecidos en las normas de registro y valoración. Es el caso de las subvenciones concedidas para financiar programas que generarán gastos futuros.
Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 130.

137. *Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios*
Ventajas fiscales materializadas en diferencias permanentes y deducciones y bonificaciones que, por tener una naturaleza económica asimilable a las subvenciones, son objeto de imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias en varios ejercicios.
A estos efectos, las diferencias permanentes se materializan, con carácter general, en ingresos que no se incorporan en la determinación de la base imponible del impuesto sobre beneficios y que no revierten en períodos posteriores.
El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:
1370. *Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios.*
a) Se abonará, generalmente, con cargo a la cuenta 6301, por el importe del efecto impositivo de las diferencias permanentes a imputar en varios ejercicios.

b) Se cargará, generalmente, con abono a la cuenta 6301, por la parte correspondiente a imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias en el ejercicio, de forma correlacionada con la depreciación del activo que motive la diferencia permanente.

1371. *Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios*

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 1370.

14. PROVISIONES

141. Provisión para impuestos.

142. Provisión para otras responsabilidades.

143. Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado.

145. Provisión para actuaciones medioambientales.

Obligaciones expresas o tácitas a largo plazo, claramente especificadas en cuanto a su naturaleza, pero que, en la fecha de cierre del ejercicio, son indeterminadas en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirán.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo no corriente del balance.

La parte de las provisiones cuya cancelación se prevea en el corto plazo deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe «Provisiones a corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que representen las provisiones con vencimiento a corto a las cuentas de cuatro cifras correspondientes de la cuenta 529.

141. *Provisión para impuestos*

Importe estimado de deudas tributarias cuyo pago está indeterminado en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirá, dependiendo del cumplimiento o no de determinadas condiciones.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por la estimación del devengo anual, con cargo a las cuentas de gasto correspondientes a los distintos componentes que las integren. En particular:

a1) A cuentas del subgrupo 63 por la parte de la provisión correspondiente a la cuota del ejercicio.

a2) A cuentas del subgrupo 66, por los intereses de demora correspondientes al ejercicio.

a3) A la cuenta 678, en su caso, por la sanción asociada.

a4) A la cuenta 113 por la cuota y los intereses correspondientes a ejercicios anteriores.

b) Se cargará:

b1) Cuando se aplique la provisión, con abono a cuentas del subgrupo 47.

b2) Por el exceso de provisión, con abono a la cuenta 7951.

142. *Provisión para otras responsabilidades*

Pasivos no financieros surgidos por obligaciones de cuantía indeterminada no incluidas en ninguna de las restantes cuentas de este subgrupo; entre otras, las procedentes de litigios en curso, indemnizaciones u obligaciones derivados de avales y otras garantías similares a cargo de la empresa.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a1) Al nacimiento de la obligación que determina la indemnización o pago, o por cambios posteriores en su importe que supongan un incremento de la provisión, con cargo, a las cuentas del grupo 6 que correspondan.

a2) Por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de valores, con cargo a la cuenta 660.

b) Se cargará:

b1) A la resolución firme del litigio, o cuando se conozca el importe definitivo de la indemnización o el pago, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b2) Por el exceso de provisión, con abono a la cuenta 7952.

143. *Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado*

Importe estimado de los costes de desmantelamiento o retiro del inmovilizado, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta. La empresa puede incurrir en estas obligaciones en el momento de adquirir el inmovilizado o para poder utilizar el mismo durante un determinado periodo de tiempo.

Cuando se incurra en esta obligación en el momento de adquirir el inmovilizado o surja como consecuencia de utilizar el inmovilizado con propósito distinto a la producción de existencias, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a1) Al nacimiento de la obligación, o por cambios posteriores en su importe que supongan un incremento de la provisión, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 21.

a2) Por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de valores, con cargo a la cuenta 660.

b) Se cargará:

b1) Al cierre del ejercicio, por las disminuciones en el importe de la provisión originadas por una nueva estimación de su importe, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 21.

b2) Cuando se aplique la provisión, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

Cuando se incurra en la obligación como consecuencia de haber utilizado el inmovilizado para producir existencias, su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 142.

145. *Provisión para actuaciones medioambientales*

Obligaciones legales, contractuales o implícitas de la empresa o compromisos adquiridos por la misma, de cuantía indeterminada, para prevenir o reparar daños sobre el medio ambiente, salvo las que tengan su origen en el desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado, que se contabilizarán según lo establecido en la cuenta 143.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:
a1) Al nacimiento de la obligación o por cambios posteriores en su importe que supongan un incremento de la provisión, con cargo a la cuenta 622 ó 623.
a2) Por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de valores, con cargo a la cuenta 660.
b) Se cargará:
b1) Cuando se aplique la provisión, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
b2) Por el exceso de provisión, con abono a la cuenta 7955.

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.
Acciones u otras participaciones en el capital de la empresa que, atendiendo a las características económicas de la emisión, deban considerarse como pasivo financiero.
La parte de las deudas a largo plazo con características especiales que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe «Deudas con características especiales a corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que representen estas deudas a largo plazo con vencimiento a corto a la cuenta 502.

150. *Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros*
Capital social escriturado y, en su caso, prima de emisión o asunción en las sociedades que revistan forma mercantil que, atendiendo a las características de la emisión, deba contabilizarse como pasivo financiero. En particular, determinadas acciones rescatables y acciones o participaciones sin voto.
Figurarán en el pasivo no corriente del balance en el epígrafe «Deudas con características especiales a largo plazo».
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará por el capital inicial y las sucesivas ampliaciones, en el momento de su inscripción en el
Registro Mercantil, con cargo a la cuenta 199.
b) Se cargará por la cancelación o reducciones del mismo y a la extinción de la sociedad, una vez transcurrido el período de liquidación.

153. *Desembolsos no exigidos por acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros*
Capital social escriturado no exigido correspondiente a los instrumentos financieros cuya calificación contable sea la de pasivo financiero.
Figurarán en el pasivo no corriente de balance con signo negativo, minorando el epígrafe «Deudas con características especiales a largo plazo».
El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:
1533/1534/1535/1536
a) Se cargarán por el valor nominal no desembolsado de las acciones suscritas o participaciones asumidas, con abono, generalmente, a las cuentas 195 ó 197.
b) Se abonarán por los desembolsos exigidos, con cargo a la cuenta 5585.

154. *Aportaciones no dinerarias pendientes por acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros*
Capital social escriturado pendiente de desembolso por aportaciones no dinerarias, correspondiente a los instrumentos financieros cuya calificación contable sea la de pasivo financiero.
Figurarán en el pasivo no corriente del balance, con signo negativo, minorando el epígrafe «Deudas con características especiales a largo plazo».
El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:
1543/1544/1545/1546
a) Se cargarán por el valor nominal no desembolsado de las acciones suscritas o participaciones asumidas, con abono, generalmente, a las cuentas 195 ó 197.
b) Se abonarán cuando se realicen los desembolsos, con cargo a las cuentas representativas de los bienes no dinerarios aportados.

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.
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.
Deudas cuyo vencimiento vaya a producirse en un plazo superior a un año, contraídas con empresas del grupo, multigrupo, asociadas y otras partes vinculadas, incluidos los intereses devengados con vencimiento superior a un año.
En este subgrupo se recogerán en las cuentas de tres o más cifras que se desarrollen las deudas que por su naturaleza debieran figurar en los subgrupos 17 ó 18.
En caso de que las deudas devenguen intereses explícitos con vencimiento superior a un año, se crearán las cuentas necesarias para identificarlos, debiendo figurar en el balance en la misma partida en la que se incluya el pasivo que los genera.
Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo no corriente del balance.
La parte de las deudas a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe «Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que representen las deudas a largo plazo con vencimiento a corto a las cuentas correspondientes del subgrupo 51.

160. *Deudas a largo plazo con entidades de crédito vinculadas*
Las contraídas con entidades de crédito vinculadas por préstamos recibidos y otros débitos, con vencimiento superior a un año.
El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:
1603/1604/1605
a) Se abonarán:
a1) A la formalización de la deuda o préstamo, por el importe recibido, minorado, en su caso, en los costes de la transacción, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
a2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.
b) Se cargarán por el reintegro anticipado, total o parcial, con abono, a cuentas del subgrupo 57.
Se incluirá con el debido desarrollo en cuentas de cinco o más cifras, el importe de las deudas a largo plazo por efectos descontados.

161. *Proveedores de inmovilizado a largo plazo, partes vinculadas*
Deudas con partes vinculadas en calidad de suministradores de bienes definidos en el grupo 2, incluidas las formalizadas en efectos de giro, con vencimiento superior a un año.
El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:
1613/1614/1615.
a) Se abonarán:
a1) Por la recepción a conformidad de los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.
a2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.
b) Se cargarán por la cancelación anticipada, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

162. *Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, partes vinculadas*
Deudas con vencimiento superior a un año con partes vinculadas en calidad de cedentes del uso de bienes en acuerdos que deban calificarse como arrendamientos financieros en los términos recogidos en las normas de registro y valoración.
El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:
1623/1624/1625
a) Se abonarán:
a1) Por la recepción a conformidad del derecho de uso sobre los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.
a2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.
b) Se cargarán por la cancelación anticipada, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

163. *Otras deudas a largo plazo con partes vinculadas*
Las contraídas con partes vinculadas por préstamos recibidos y otros débitos no incluidos en otras cuentas de este subgrupo, con vencimiento superior a un año.
1633/1634/1635
El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es análogo al señalado para la cuenta 160.

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.
175. Efectos a pagar a largo plazo.
176. Pasivos por derivados financieros a largo plazo.
177. Obligaciones y bonos.
179. Deudas representadas en otros valores negociables.
Financiación ajena a largo plazo contraída con terceros que no tengan la calificación de partes vinculadas, incluyendo los intereses devengados con vencimiento superior a un año. La emisión y suscripción de los valores negociables se registrarán en la forma que las empresas tengan por conveniente mientras se encuentran los valores en período de suscripción.
En caso de que las deudas devenguen intereses explícitos con vencimiento superior a un año, se crearán las cuentas necesarias para identificarlos, debiendo figurar en el balance en la misma partida en la que se incluya el pasivo que los genera.
Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo no corriente del balance.
La parte de las deudas a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe «Deudas a corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que representen las deudas a largo plazo con vencimiento a corto a las cuentas correspondientes de los subgrupos 50 y 52.

170. *Deudas a largo plazo con entidades de crédito*
Las contraídas con entidades de crédito por préstamos recibidos y otros débitos, con vencimiento superior a un año.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará:
a1) A la formalización de la deuda o préstamo, por el importe recibido, minorado, en su caso, en los costes de la transacción, con cargo, general mente, a cuentas del subgrupo 57.
a2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.
b) Se cargará por el reintegro anticipado, total o parcial, con abono, generalmente, a cuentas del sub grupo 57.
Se incluirá, con el debido desarrollo en cuentas de cuatro o más cifras, el importe de las deudas por efectos descontados.

171. *Deudas a largo plazo*
Las contraídas con terceros por préstamos recibidos y otros débitos no incluidos en otras cuentas de este subgrupo, con vencimiento superior a un año.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará:
a1) A la formalización de la deuda o préstamo, por el importe recibido, minorado, en su caso, en los costes de la transacción, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
a2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.
b) Se cargará:
b1) Por la aceptación de efectos a pagar, con abono a la cuenta 175.
b2) Por la cancelación anticipada, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

172. *Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados*
Cantidades concedidas por las Administraciones Públicas, tanto nacionales como internacionales, empresas o particulares con carácter de subvención, donación o legado reintegrable, con vencimiento superior a un año.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará por las cantidades concedidas a la empresa con cargo, generalmente, a cuentas de los subgrupos 47 ó 57.
b) Se cargará:
b1) Por cualquier circunstancia que determine la reducción total o parcial de las mis-mas, con arreglo a los términos de su con cesión, con abono, general mente, a la cuenta 4758.
b2) Si pierde su carácter de reintegrable, con abono de su saldo a las cuentas 130, 131 ó 132 o a cuentas del subgrupo 74.

173. *Proveedores de inmovilizado a largo plazo*
Deudas con suministradores de bienes definidos en el grupo 2, con vencimiento superior a un año.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará:
a1) Por la recepción a conformidad de los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.
a2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.
b) Se cargará:
b1) Por la aceptación de efectos a pagar, con abono a la cuenta 175.
b2) Por la cancelación anticipada, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

174. *Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo*
Deudas con vencimiento superior a un año con otras entidades en calidad de cedentes del uso de bienes, en acuerdos que deban calificarse como arrendamientos financieros en los términos recogidos en las normas de registro y valoración.
a) Se abonará:

a1) Por la recepción a conformidad del derecho de uso sobre los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.
a2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.
b) Se cargará por la cancelación anticipada, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

175. *Efectos a pagar a largo plazo*
Deudas contraídas por préstamos recibidos y otros débitos con vencimiento superior a un año, instrumentadas mediante efectos de giro, incluidas aquellas que tengan su origen en suministros de bienes de inmovilizado.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará:
a1) Cuando la empresa acepte los efectos, con cargo, generalmente, a cuentas de este subgrupo.
a2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.
b) Se cargará por el pago anticipado de los efectos, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

176. *Pasivos por derivados financieros a largo plazo*
Importe correspondiente a las operaciones con derivados financieros clasificados en la cartera de negociación de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, con valoración desfavorable para la empresa, cuyo plazo de liquidación sea superior a un año.
En particular, se recogerán en esta cuenta las primas cobradas en operaciones con opciones, así como, con carácter general, las variaciones en el valor razonable de los pasivos por derivados financieros con los que opere la empresa: opciones, futuros, permutas financieras, compraventa a plazo de moneda extranjera, etc.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará:
a1) Por el importe recibido en el momento de la contratación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
a2) Por las pérdidas que se generen en el ejercicio, con cargo a la cuenta 663.
b) Se cargará:
b1) Por las ganancias que se generen en el ejercicio hasta el límite del importe por el que figurara registrado el derivado en el pasivo en el ejercicio anterior, con abono a la cuenta 763.
b2) Por las cantidades satisfechas en el momento de la liquidación, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

177. *Obligaciones y bonos*
Obligaciones y bonos en circulación no convertibles en acciones.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará:
a1) En el momento de la emisión, por el importe recibido, minorado, en su caso, en los costes de la transacción, con cargo a cuentas del subgrupo 57.
a2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 661.
b) Se cargará por el importe a reembolsar de los valores a la amortización anticipada, total o parcial, de los mismos, con abono, generalmente, a la cuenta 509 y, en su caso, a la cuenta 775.

179. *Deudas representadas en otros valores negociables*
Otros pasivos financieros representados en valores negociables, ofrecidos al ahorro público, distintos de los anteriores.
Su contenido y movimiento es análogo al señalado para la cuenta 177.

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.
Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo no corriente del balance.
La parte de fianzas, anticipos y depósitos recibidos a largo plazo cuyo vencimiento o extinción se espere a corto plazo deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe «Deudas a corto plazo» o «Periodificaciones a corto plazo», según corresponda; a estos efectos se traspasará el importe que representen las fianzas, anticipos y depósitos recibidos a largo plazo con vencimiento a corto a las cuentas correspondientes del subgrupo 48 ó 56.

180. *Fianzas recibidas a largo plazo*
Efectivo recibido como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo superior a un año.
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará:
a1) A la constitución, por el valor razonable del pasivo financiero, con cargo a cuentas del subgrupo 57.
a2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la fianza, con cargo, generalmente a la cuenta 662.
b) Se cargará:
b1) A la cancelación anticipada, con abono a cuentas del subgrupo 57.
b2) Por incumplimiento de la obligación afianzada que determine pérdidas en la fianza, con abono a la cuenta 759.

181. *Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo*
Importe recibido «a cuenta» de futuras ventas o prestaciones de servicios.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará:
a1) Por el importe recibido con cargo a cuentas del subgrupo 57.
a2) Por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de su valor, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.
b) Se cargará cuando se devengue el ingreso, con abono a cuentas del subgrupo 70.

185. *Depósitos recibidos a largo plazo*
Efectivo recibido en concepto de depósito irregular, a plazo superior a un año.
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará:
a1) A la constitución, por el valor razonable del pasivo financiero, con cargo a cuentas del subgrupo 57.
a2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del depósito, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.
b) Se cargará a la cancelación anticipada, con abono a cuentas del subgrupo 57.

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.
197. Suscriptores de acciones consideradas como pasivos financieros.
199. Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros pendientes de inscripción.

190. *Acciones o participaciones emitidas*
Capital social y, en su caso, prima de emisión o asunción de acciones o participaciones con naturaleza de patrimonio neto emitidas y pendientes de suscripción.
Figurará en el pasivo corriente del balance, con signo negativo, dentro del epígrafe «Deudas a corto plazo».
Su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará por el valor nominal y, en su caso, la prima de emisión o asunción de las acciones o participaciones emitidas y pendientes de suscripción, con abono a la cuenta 194.
b) Se abonará a medida que se suscriban o asuman las acciones o participaciones:
b1) En los supuestos de fundación simultánea, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, o a las cuentas 1034 y 1044.
b2) En los supuestos de fundación sucesiva, con cargo a la cuenta 192.
b3) En los supuestos en que no se suscriban acciones o participaciones emitidas, con cargo a la cuenta 194.

192. *Suscriptores de acciones*
Derecho de la sociedad a exigir de los suscriptores el importe de las acciones suscritas, que tengan naturaleza de patrimonio neto.
Figurará en el pasivo corriente del balance, con signo negativo, dentro del epígrafe «Deudas a corto plazo».
Su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará por el valor nominal y, en su caso, la prima de emisión de las acciones suscritas, con abono a la cuenta 190.
b) Se abonará cuando se dé conformidad a la suscripción de las acciones, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, o a las cuentas 1034 y 1044.

194. *Capital emitido pendiente de inscripción*
Capital social y, en su caso, prima de emisión o asunción de acciones o participaciones con naturaleza de patrimonio neto emitidas y pendientes de inscripción en el Registro Mercantil.
Figurará en el pasivo corriente del balance si en la fecha de formulación de las cuentas anuales no se hubiera producido la inscripción en el Registro Mercantil.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará por el valor nominal y, en su caso, la prima de emisión o asunción de las acciones o participaciones emitidas y pendientes de inscripción, con cargo, a la cuenta 190.
b) Se cargará;
b1) En el momento de la inscripción del capital en el Registro Mercantil, con abono a las cuentas 100 y 110.
b2) En los supuestos en que no se suscriban acciones o participaciones emitidas, con abono a la cuenta 190.

195. *Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros*
Capital social y, en su caso, prima de emisión o asunción de acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivo financiero y pendientes de suscripción.
Figurará en el pasivo corriente del balance, con signo negativo, dentro del epígrafe «Deudas a corto plazo con características especiales».
Su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará por el valor nominal y, en su caso, la prima de emisión o asunción de las acciones o participaciones emitidas y pendientes de suscripción, con abono a la cuenta 199.
b) Se abonará a medida que se suscriban o asuman las acciones o participaciones:
b1) En los supuestos de fundación simultánea, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 o a las cuentas 153 y 154.
b2) En los supuestos de fundación sucesiva, con cargo a la cuenta 197.

b3) En los supuestos en que no se suscriban acciones o participaciones emitidas, con cargo a la cuenta 199.

197. *Suscriptores de acciones consideradas como pasivos financieros*
Derecho de la sociedad a exigir a los suscriptores el importe de las acciones suscritas consideradas como pasivo financiero.
Figurará en el pasivo corriente del balance, con signo negativo, dentro del epígrafe «Deudas a corto plazo con características especiales».
Su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará por el valor nominal y, en su caso, la prima de emisión de las acciones suscritas, con abono a la cuenta 195.
b) Se abonará cuando se dé conformidad a la suscripción de las acciones, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, o a las cuentas 153 y 154.

199. *Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros pendientes de inscripción*
Capital social y, en su caso, prima de emisión o asunción de acciones o participaciones consideradas como pasivo financiero emitidas y pendientes de inscripción en el Registro Mercantil.
Figurará en el pasivo corriente del balance, dentro del epígrafe «Deudas a corto plazo con características especiales».
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará por el valor nominal y, en su caso, la prima de emisión o asunción de las acciones o participaciones emitidas y pendientes de inscripción, con cargo, a la cuenta 195.
b) Se cargará:
b1) En el momento de la inscripción del capital en el Registro Mercantil, con abono, a las cuentas 150 y 502.
b2) En los supuestos en que no se suscriban acciones o participaciones emitidas, con abono a la cuenta 195.

Grupo 2
ACTIVO NO CORRIENETE

Comprende los activos destinados a servir de forma duradera en las actividades de la empresa, incluidas las inversiones financieras cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera habrá de producirse en un plazo superior a un año.
En particular, se aplicarán las siguientes reglas:
a) De acuerdo con lo dispuesto en las normas de elaboración de las cuentas anuales, en este grupo no se pueden incluir los activos financieros a largo plazo que se tengan que clasificar en el momento de su reconocimiento inicial en la categoría de «Activos financieros mantenidos para negociar» por cumplir los requisitos establecidos en las normas de registro y valoración, salvo los derivados financieros de negociación cuyo plazo de liquidación sea superior a un año.
b) Si se adquieren activos financieros híbridos, se incluirán en la cuenta que corresponda a la naturaleza del contrato principal, para lo que se crearán con el debido desglose, cuentas de cuatro o más cifras que identifiquen que se trata de un activo financiero híbrido a largo plazo.
Las cuentas que recojan estos activos, se cargarán o abonarán, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 763 y 663.
c) La diferencia entre el valor por el que se reconocen inicialmente los activos financieros y su valor de reembolso, se registrará como un cargo (o, cuando proceda, como un abono) en la cuenta donde esté registrado el activo financiero con abono (o cargo) a la cuenta del subgrupo 76 que corresponda según la naturaleza del instrumento.

20. INMOVILIZACIONES INTANGIBLES
200. Investigación.
201. Desarrollo.
202. Concesiones administrativas.
203. Propiedad industrial.
205. Derechos de traspaso.
206. Aplicaciones informáticas.
209. Anticipos para inmovilizaciones intangibles.
Las inmovilizaciones intangibles son activos no monetarios sin apariencia física susceptibles de valoración económica, así como los anticipos a cuenta entregados a provee do res de estos inmovilizados.
Además de los elementos intangibles mencionados, existen otros elementos de esta naturaleza que serán reconocidos como tales en balance, siempre y cuan do cumplan las condiciones señaladas en el Marco Conceptual de la Contabilidad, así como los requisitos especificados en las normas de registro y valoración. Entre otros, los siguientes: derechos comerciales, pro pie dad intelectual o licencias.
Para su registro se abrirá una cuenta en este subgrupo cuyo movimiento será similar al descrito a continuación para las restantes cuentas del inmovilizado intangible.
Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance.

200. *Investigación*
Es la indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y superior comprensión de los existentes en los terrenos científico o técnico.
Contiene los gastos de investigación activados por la empresa, de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración de este texto.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará por el importe de los gastos que deban figurar en esta cuenta, con abono a la cuenta 730.
b) Se abonará por la baja del activo, en su caso, con cargo a la cuenta 670.

Cuando se trate de investigación por encargo a otras empresas o a Universidades u otras Instituciones dedicadas a la investigación científica o tecnológica, el movimiento de la cuenta 200, es también el que se ha indicado.

201. *Desarrollo*
Es la aplicación concreta de los logros obtenidos de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, a un plan o diseño en particular para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, hasta que se inicia la producción comercial.
Contiene los gastos de desarrollo activados por la empresa de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración de este texto.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará por el importe de los gastos que deban figurar en esta cuenta, con abono a la cuenta 730.
b) Se abonará:
b1) Por la baja del activo, en su caso, con cargo a la cuenta 670.
b2) Por los resultados positivos y, en su caso, inscritos en el correspondiente Registro Público, con cargo a la cuenta 203 ó 206, según proceda.
Cuando se trate de desarrollo por encargo a otras empresas o a Universidades u otras Instituciones dedicadas a la investigación científica o tecnológica, el movimiento de la cuenta 201, es también el que se ha indicado.

202. *Concesiones administrativas*
Gastos efectuados para la obtención de derechos de investigación o de explotación otorgados por el Estado u otras Administraciones Públicas, o el precio de adquisición de aquellas concesiones susceptibles de transmisión.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará por los gastos originados para obtener la concesión, o por el precio de adquisición, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
b) Se abonará por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 670.

203. *Propiedad industrial*
Importe satisfecho por la propiedad o por el derecho al uso o a la concesión del uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial, en los casos en que, por las estipulaciones del contrato, deban inventariarse por la empresa adquirente. Este concepto incluye, entre otras, las patentes de invención, los certificados de protección de modelos de utilidad pública y las patentes de introducción.
Esta cuenta comprenderá también los gastos realizados en desarrollo cuando los resultados de los respectivos proyectos emprendidos por la empresa fuesen positivos y, cumpliendo los necesarios requisitos legales, se inscriban en el correspondiente Registro.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará:
a1) Por la adquisición a otras empresas, con abono, generalmente, a cuentas del sub grupo 57.
a2) Por ser positivos e inscritos en el correspondiente Registro Público, los resultados de desarrollo, con abono a la cuenta 201.
a3) Por los desembolsos exigidos para la inscripción en el correspondiente Registro, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
b) Se abonará por las enajenaciones y en general por la baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 670.

205. *Derechos de traspaso*
Importe satisfecho por los derechos de arrenda miento de locales, en los que el adquirente y nuevo arrendatario, se subroga en los derechos y obligaciones del transmitente y antiguo arrendatario derivados de un contrato anterior.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará por el importe de su adquisición, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
b) Se abonará por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 670.

206. *Aplicaciones informáticas*
Importe satisfecho por la propiedad o por el derecho al uso de programas informáticos tanto adquiridos a terceros como elaborados por la propia empresa. También incluye los gastos de desarrollo de las páginas web, siempre que su utilización esté prevista durante varios ejercicios.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará:
a1) Por la adquisición a otras empresas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
a2) Por la elaboración propia, con abono a la cuenta 730 y, en su caso, a la cuenta 201.
b) Se abonará por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 670.

209. *Anticipos para inmovilizaciones intangibles*
Entregas a proveedores y otros suministradores de elementos de inmovilizado intangible, normalmente en efectivo, en concepto de «a cuenta» de suministros o de trabajos futuros.
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará por las entregas de efectivo a los proveedores, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por las correspondientes entregas a conformidad, con cargo, generalmente, a cuentas de este subgrupo.

21. INMOVILIZACIONES MATERIALES
210. Terrenos y bienes naturales.
211. Construcciones.
212. Instalaciones técnicas.
213. Maquinaria.
214. Utillaje.
215. Otras instalaciones.
216. Mobiliario.
217. Equipos para procesos de información.
218. Elementos de transporte.
219. Otro inmovilizado material.
Elementos del activo tangibles representados por bienes, muebles o in muebles, excepto los que deban ser clasificados en otros subgrupos, en particular en el subgrupo 22.
Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se cargarán por el precio de adquisición o coste de producción o por su cambio de uso, con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 22 ó 57, a la cuenta 731 o, en su caso, a cuentas del sub grupo 23.
b) Se abonarán por las enajenaciones, por su cambio de uso y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas de los subgrupos 22 ó 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 671.

210. *Terrenos y bienes naturales*
Solares de naturaleza urbana, fincas rústicas, otros terrenos no urbanos, minas y canteras.

211. *Construcciones*
Edificaciones en general cualquiera que sea su destino dentro de la actividad productiva de la empresa.

212. *Instalaciones técnicas*
Unidades complejas de uso especializado en el proceso productivo, que comprenden: edificaciones, maquinaria, material, piezas o elementos, incluidos los sistemas informáticos que, aun siendo separables por naturaleza, están ligados de forma definitiva para su funcionamiento y sometidos al mismo ritmo de amortización; se incluirán asimismo, los repuestos o recambios válidos exclusivamente para este tipo de instalaciones.

213. *Maquinaria*
Conjunto de máquinas o bienes de equipo mediante las cuales se rea liza la extracción o elaboración de los productos.
En esta cuenta figurarán todos aquellos elementos de transporte interno que se destinen al traslado de personal, animales, materiales y mercaderías dentro de factorías, talleres, etc. sin salir al exterior.

214. *Utillaje*
Conjunto de utensilios o herramientas que se pueden utilizar autónomamente o conjuntamente con la maquinaria, incluidos los moldes y plantillas.
La regularización anual (por recuento físico) a la que se refieren las normas de registro y valoración exigirá el abono de esta cuenta, con cargo a la cuenta 659.

215. *Otras instalaciones*
Conjunto de elementos ligados de forma definitiva, para su funcionamiento y sometidos al mismo ritmo de amortización, distintos de los señalados en la cuenta 212; incluirá asimismo, los repuestos o recambios cuya validez es exclusiva para este tipo de instalaciones.

216. *Mobiliario*
Mobiliario, material y equipos de oficina, con excepción de los que deban figurar en la cuenta 217.

217. *Equipos para procesos de información*
Ordenadores y demás conjuntos electrónicos.

218. *Elementos de transporte*
Vehículos de todas clases utilizables para el transporte terrestre, marítimo o aéreo de personas, animales, materiales o mercaderías, excepto los que se deban registrar en la cuenta 213.

219. *Otro inmovilizado material*
Cualesquiera otras inmovilizaciones materiales no incluidas en las demás cuentas del subgrupo 21. Se incluirán en esta cuenta los envases y embalajes que por sus características deban considerase como inmovilizado y los repuestos para inmovilizado cuyo ciclo de almacenamiento sea superior a un año.

22. INVERSIONES INMOBILIARIAS
220. Inversiones en terrenos y bienes naturales.
221. Inversiones en construcciones.
Activos no corrientes que sean inmuebles y que se posean para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para:
— Su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o.
— Su venta en el curso ordinario de las operaciones.
Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se cargarán por el precio de adquisición o coste de producción o por su cambio de uso, con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 21 ó 57 ó a la cuenta 732.
b) Se abonarán por las enajenaciones, por su cambio de uso y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas de los

subgrupos 21 ó 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 672.

23. INMOVILIZACIONES MATERIALES EN CURSO
230. Adaptación de terrenos y bienes naturales.
231. Construcciones en curso.
232. Instalaciones técnicas en montaje.
233. Maquinaria en montaje.
237. Equipos para procesos de información en montaje.
239. Anticipos para inmovilizaciones materiales.
Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance.
230/237
Trabajos de adaptación, construcción o montaje al cierre del ejercicio realizados con anterioridad a la puesta en condiciones de funcionamiento de los distintos elementos del inmovilizado material, incluidos los realizados en inmuebles.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se cargarán:
a1) Por la recepción de obras y trabajos que corresponden a las inmovilizaciones en curso.
a2) Por las obras y trabajos que la empresa lleve a cabo para sí misma, con abono a la cuenta 733.
b) Se abonarán una vez terminadas dichas obras y trabajos, con cargo a cuentas del subgrupo 21.

239. *Anticipos para inmovilizaciones materiales.*
Entregas a proveedores y otros suministradores de elementos de inmovilizado material, normalmente en efectivo, en concepto de «a cuenta» de suministros o de trabajos futuros.
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará por las entregas de efectivo a los proveedores, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
b) Se abonará por las correspondientes entregas a conformidad, con cargo, generalmente, a las cuentas de este subgrupo y del subgrupo 21.

24. INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO EN PARTES VINCULADAS
240. Participaciones a largo plazo en partes vinculadas.
2403. Participaciones a largo plazo en empresas del grupo.
2404. Participaciones a largo plazo en empresas asociadas.
2405. Participaciones a largo plazo en otras partes vinculadas.
241. Valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas.
2413. Valores representativos de deuda a largo plazo de empresas del grupo.
2414. Valores representativos de deuda a largo plazo de empresas asociadas.
2415. Valores representativos de deuda a largo plazo de otras partes vinculadas.
242. Créditos a largo plazo a partes vinculadas.
2423. Créditos a largo plazo a empresas del grupo.
2424. Créditos a largo plazo a empresas asociadas.
2425. Créditos a largo plazo a otras partes vinculadas.
249. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en partes vinculadas.
2493. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en empresas del grupo.
2494. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en empresas asociadas.
2495. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en otras partes vinculadas.
Inversiones financieras a largo plazo en empresas del grupo, multigrupo, asociadas y otras partes vinculadas, cualquiera que sea su forma de instrumentación, incluidos los intereses devengados, con vencimiento superior a un año o sin vencimiento (como los instrumentos de patrimonio), cuando la empresa no tenga la intención de venderlos en el corto plazo. También se incluirán en este subgrupo las fianzas y depósitos a largo plazo constituidos y demás tipos de activos financieros e inversiones a largo plazo con estas personas o entidades. Estas inversiones se recogerán en las cuentas de tres o más cifras que se desarrollen.
En caso de que los valores representativos de deuda o los créditos devenguen intereses explícitos con vencimiento superior a un año, se crearán las cuentas necesarias para identificarlos, debiendo figurar en el balance en la misma partida en la que se incluya el activo que los genera.
La parte de las inversiones a largo plazo, con personas o entidades vinculadas, que tenga ven cimiento a corto deberá figurar en el activo corriente del balance, en el epígrafe «Inversiones en empresas del grupo y asociadas a corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que re presente la inversión a largo plazo con ven cimiento a corto plazo, incluidos en su caso los intereses devengados, a las cuentas correspondientes del sub grupo 53.

240. *Participaciones a largo plazo en partes vinculadas*
Inversiones a largo plazo en derechos sobre el patrimonio neto -con o sin cotización en un mercado regulado- de partes vinculadas, generalmente, acciones emitidas por una sociedad anónima o participaciones en sociedades de responsabilidad limitada.
Figurará en el activo no corriente del balance.
2403/2404/2405
El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:
a) Se cargarán a la suscripción o compra, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 249.

b) Se abonarán por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, si existen desembolsos pendientes a la cuenta 249 o, en su caso, a la cuenta 539 y en caso de pérdidas a la cuenta 673.

241. Valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas.
Inversiones a largo plazo en obligaciones, bonos u otros valores representativos de deuda, incluidos aquéllos que fijan su rendimiento en función de índices o sistemas análogos, emitidos por partes vinculadas, con vencimiento superior a un año.
Figurará en el activo no corriente del balance.
2413/2414/2415
Con carácter general, el movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:
a) Se cargarán:
a1) A la suscripción o compra, por el precio de adquisición, excluidos los intereses explícitos devengados y no vencidos, con abono, a cuentas del subgrupo 57.
a2) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del valor, con abono, generalmente, a la cuenta 761.
b) Se abonarán por las enajenaciones, amortizaciones anticipadas o baja del activo de los valores, con cargo, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

242. *Créditos a largo plazo a partes vinculadas*
Inversiones a largo plazo en préstamos y otros créditos no comerciales, incluidos los derivados de enajenaciones de inmovilizado, los originados por operaciones de arrendamiento financiero y las imposiciones a largo plazo, estén o no formalizados mediante efectos de giro, concedidos a partes vinculadas, con vencimiento superior a un año. Los diferentes créditos mencionados figurarán en cuentas de cinco cifras.
Figurará en el activo no corriente del balance.
2423/2424/2425
El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:
a) Se cargarán:
a1) A la formalización del crédito, por el importe de éste, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
a2) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del crédito, con abono, generalmente, a la cuenta 762.
b) Se abonarán por el reintegro anticipado, total o parcial o baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

249. *Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en partes vinculadas*
Desembolsos pendientes, no exigidos, sobre instrumentos de patrimonio en partes vinculadas.
Figurará en el activo no corriente del balance, minorando la partida en la que se contabilicen las correspondientes participaciones.
2493/2494/2495
El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:
a) Se abonarán a la adquisición o suscripción de los instrumentos de patrimonio, por el importe pendiente de desembolsar, con cargo a la cuenta 240.
b) Se cargarán por los desembolsos que se vayan exigiendo, con abono a la cuenta 556 o a la cuenta 240 por los saldos pendientes cuando se enajenen instrumentos de patrimonio no desembolsados totalmente.

25. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO
250. Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio.
251. Valores representativos de deuda a largo plazo.
252. Créditos a largo plazo.
253. Créditos a largo plazo por enajenación de in movilizado.
254. Créditos a largo plazo al personal.
255. Activos por derivados financieros a largo plazo.
258. Imposiciones a largo plazo.
259. Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo.
Inversiones financieras a largo plazo no relaciona das con partes vinculadas, cual quiera que sea su forma de instrumentación, incluidos los intereses devengados, con vencimiento superior a un año o sin vencimiento (como los instrumentos de patrimonio), cuando la empresa no tenga la intención de venderlos en el corto plazo.
En caso de que los valores representativos de deuda o los créditos devenguen intereses explícitos con vencimiento superior a un año, se crearán las cuentas necesarias para identificarlos, debiendo figurar en el balance en la misma partida en la que se incluya el activo que los genera.
La parte de las inversiones a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el activo corriente del balance, en el epígrafe «Inversiones financieras a corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que represente la inversión a largo plazo con vencimiento a corto, incluidos en su caso los intereses devengados, a las cuentas correspondientes del subgrupo 54.

250. *Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio*
Inversiones a largo plazo en derechos sobre el patrimonio neto -acciones con o sin cotización en un mercado regulado u otros valores, tales como, participaciones en instituciones de inversión colectiva, o participaciones en sociedades de responsabilidad limitada - de entidades que no tengan la consideración de partes vinculadas.

Figurará en el activo no corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará a la suscripción o compra, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 259.
b) Se abonará por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, si existen desembolsos pendientes a la cuenta 259 o, en su caso, a la cuenta 549 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

251. *Valores representativos de deuda a largo plazo*
Inversiones a largo plazo en obligaciones, bonos u otros valores representativos de deuda, incluidos aquellos que fijan su rendimiento en función de índices o sistemas análogos.
Cuando los valores suscritos o adquiridos hayan sido emitidos por partes vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 241.
Figurará en el activo no corriente del balance.
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará:
a1) A la suscripción o compra, por el precio de adquisición, excluidos los intereses explícitos devengados y no vencidos, con abono, a cuentas del subgrupo 57.
b2) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del valor, con abono, generalmente, a la cuenta 761.
b) Se abonará por las enajenaciones, amortizaciones anticipadas o baja del activo de los valores, con cargo, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

252. *Créditos a largo plazo*
Los préstamos y otros créditos no comerciales concedidos a terceros, incluidos los formalizados mediante efectos de giro, con vencimiento superior a un año.
Cuando los créditos hayan sido concertados con partes vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 242.
Figurará en el activo no corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará:
a1) A la formalización del crédito, por el importe de éste, con abono, general mente, a cuentas del subgrupo 57.
a2) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del crédito, con abono, generalmente, a la cuenta 762.
b) Se abonará por el reintegro anticipado, total o parcial o baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

253. *Créditos a largo plazo por enajenación de in movilizado*
Créditos a terceros cuyo vencimiento sea superior a un año, con origen en operaciones de enajenación de inmovilizado.
Cuando los créditos por enajenación de inmovilizado hayan sido concertados con partes vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 242.
Figurará en el activo no corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará:
a1) Por el importe de dichos créditos, excluidos los intereses que en su caso se hubieran acordado, con abono a cuentas del grupo 2.
a2) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del crédito, con abono, generalmente, a la cuenta 762.
b) Se abonará a la cancelación anticipada, total o parcial o baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del sub grupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

254. *Créditos a largo plazo al personal*
Créditos concedidos al personal de la empresa, que no tenga la calificación de parte vinculada, cuyo vencimiento sea superior a un año.
Figurará en el activo no corriente del balance.
Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 252.

255. *Activos por derivados financieros a largo plazo*
Importe correspondiente a las operaciones con derivados financieros clasificados en la cartera de negociación de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, con valoración favorable para la empresa, cuyo plazo de liquidación sea superior a un año.
En particular, se recogerán en esta cuenta las primas pagadas en operaciones con opciones, así como, con carácter general, las variaciones en el valor razonable de los activos por derivados financieros con los que opere la empresa: opciones, futuros, permutas financieras, compraventa a plazo de moneda extranjera, etc.
Figurará en el activo no corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará:
a1) Por las cantidades satisfechas en el momento de la contratación, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
a2) Por las ganancias que se generen en el ejercicio, con abono a la cuenta 763.
b) Se abonará:
b1) Por las pérdidas que se generen en el ejercicio hasta el límite del importe por el que figurara registrado el derivado en el activo en el ejercicio anterior, con cargo a la cuenta 663.
b2) Por el importe recibido en el momento de la liquidación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

258. *Imposiciones a largo plazo*
Saldos favorables en Bancos e Instituciones de Crédito formalizados por medio de «cuenta de plazo» o similares, con vencimiento superior a un año y de acuerdo con las condiciones que rigen para el sistema financiero.
Cuando las imposiciones a plazo hayan sido concertadas con entidades de crédito vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 242.
Figurará en el activo no corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará a la formalización, por el importe entregado.
b) Se abonará a la recuperación o traspaso anticipado de los fondos.

259. *Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo*
Desembolsos pendientes, no exigidos, sobre instrumentos de patrimonio de entidades que no tengan la consideración de partes vinculadas.
Figurará en el activo no corriente del balance, minorando la partida en la que se contabilicen las correspondientes participaciones.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará a la adquisición o suscripción de los instrumentos de patrimonio, por el importe pendiente de desembolsar, con cargo a la cuenta 250.
b) Se cargará por los desembolsos que se vayan exigiendo, con abono a la cuenta 556 o a la cuenta 250 por los saldos pendientes cuando se enajenen instrumentos de patrimonio no desembolsados totalmente.

26. FIANZAS Y DEPÓSITOS CONSTITUIDOS A LARGO PLAZO
260. Fianzas constituidas a largo plazo.
265. Depósitos constituidos a largo plazo.
Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance.
La parte de fianzas y depósitos a largo plazo que tenga ven cimiento a corto deberá figurar en el activo corriente del balance, en el epígrafe «Inversiones financieras corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que representen las fianzas y depósitos constituidos a largo plazo con ven cimiento a corto a las cuentas correspondientes del sub grupo 56.

260. *Fianzas constituidas a largo plazo*
Efectivo entregado como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo superior a un año.
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará:
a1) A la constitución, por el valor razonable del activo financiero, con abono a cuentas del subgrupo 57.
a2) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de las fianzas, con abono, generalmente, a la cuenta 762.
b) Se abonará:
b1) Por la cancelación anticipada, con cargo a cuentas del subgrupo 57.
b2) Por incumplimiento de la obligación afianzada que determine pérdidas en la fianza, con cargo a la cuenta 659.

265. *Depósitos constituidos a largo plazo.*
Efectivo entregado en concepto de depósito irregular a plazo superior a un año.
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará:
a1) A la constitución, por el efectivo entregado, con abono a cuentas del subgrupo 57.
a2) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de los depósitos con abono, generalmente, a la cuenta 762.
b) Se abonará a la cancelación anticipada, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

28. AMORTIZACIÓN ACUMULADA DEL INMOVILIZADO
280. Amortización acumulada del inmovilizado intangible.
281. Amortización acumulada del inmovilizado material.

282. Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias.
Expresión contable de la distribución en el tiempo de las inversiones en in movilizado por su utilización prevista en el proceso productivo y de las inversiones inmobiliarias.
Las amortizaciones acumuladas registradas en este subgrupo, figurarán en el activo del balance minorando la partida en la que se contabilice el correspondiente elemento patrimonial.

280. *Amortización acumulada del inmovilizado intangible*
Corrección de valor por la depreciación del inmovilizado intangible realizada de acuerdo con un plan sistemático.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará por la dotación anual, con cargo a la cuenta 680.
b) Se cargará cuando se enajene el inmovilizado intangible o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 20.

281. *Amortización acumulada del inmovilizado material*
Corrección de valor por la depreciación del inmovilizado material realizada de acuerdo con un plan sistemático.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará por la dotación anual, con cargo a la cuenta 681.
b) Se cargará cuando se enajene el inmovilizado material o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 21.

282. *Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias*
Corrección de valor por la depreciación de las inversiones inmobiliarias realizada de acuerdo con un plan sistemático.
Su movimiento es el siguiente.
a) Se abonará por la dotación anual, con cargo a la cuenta 682.
b) Se cargará cuando se enajene la inversión inmobiliaria o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 22.

29. DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS NO CORRIENTES
290. Deterioro de valor del inmovilizado intangible.
291. Deterioro de valor del inmovilizado materia l.
292. Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias.
293. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.
2933. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en empresas del grupo.
2934. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en empresas asociadas.
2935. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en otras partes vinculadas.
294. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas.
2943. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de empresas del grupo.
2944. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de empresas asociadas.
2945. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de otras partes vinculadas.
295. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a partes vinculadas.
2953. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a empresas del grupo.
2954. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a empresas asociadas.
2955. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a otras partes vinculadas.
296. Deterioro de valor de participaciones en el patrimonio neto a largo plazo.
297. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo.
298. Deterioro de valor de créditos a largo plazo.
Expresión contable de las correcciones de valor motivadas por pérdidas debidas a deterioros de valor de los elementos del activo no corriente.
La estimación de tales pérdidas deberá realizarse de forma sistemática en el tiempo. En el supuesto de posteriores recuperaciones de valor, en los términos establecidos en las correspondientes normas de registro y valoración, las correcciones de valor por deterioro reconocidas deberán reducirse hasta su total recuperación, cuando así proceda de acuerdo con lo dispuesto en dichas normas.
Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance minorando la partida en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

290/291/292. *Deterioro de valor del inmovilizado*
Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda al inmovilizado intangible, inmovilizado material e inversiones inmobiliarias.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 690, 691 ó 692.
b) Se cargarán:
b1) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 790, 791 ó 792.
b2) Cuando se enajene el inmovilizado o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del sub grupo 20, 21 ó 22.

293. *Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en partes vinculadas*
Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda a las participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

2933/2934/2935.
El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:
a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 696.
b) Se cargarán:
b1) Cuando desaparezcan las causas que de terminaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 796.
b2) Cuando se enajene el inmovilizado financiero o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 24.

294. *Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas*
Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda a las inversiones a largo plazo en valores representativos de deuda emitidos por personas o entidades que tengan la calificación de partes vinculadas.

2943/2944/2945
El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:
a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 696.
b) Se cargarán:
b1) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 796.
b2) Cuando se enajene el inmovilizado financiero o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 24.

295. *Deterioro de valor de créditos a largo plazo a partes vinculadas*
Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor correspondientes a créditos a largo plazo, concedidos a partes vinculadas.

2953/2954/2955
El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:
a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 697.
b) Se cargarán:
b1) Cuando desaparezcan las causas que de terminaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 797.
b2) Por la parte de crédito que resulte in cobrable, con abono a la cuenta 242.

296. *Deterioro de valor de participaciones en el patrimonio neto a largo plazo*
Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor de participaciones a largo plazo en el patrimonio neto de entidades que no tienen la consideración de partes vinculadas.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 696.
b) Se cargará:
b1) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 796.
b2) Cuando se enajene el inmovilizado financiero o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 25.

297. *Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo*
Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda a las inversiones a largo plazo en valores representativos de deuda emitidos por personas o entidades que no tengan la calificación de partes vinculadas.
Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 294.

298. *Deterioro de valor de créditos a largo plazo*
Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor en créditos del subgrupo 25.
Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 295.

Grupo 3
EXISTENCIAS

Son activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación, en proceso de producción o en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.
Mercaderías, materias primas, otros aprovisionamientos, productos en curso, productos semiterminados, productos terminados y subproductos, residuos y materiales recuperados.

30. COMERCIALES
300. Mercaderías A.
301. Mercaderías B.
Bienes adquiridos por la empresa y destinados a la venta sin transformación.
Las cuentas 300/309 figurarán en el activo corriente del balance; solamente funcionarán con motivo del cierre del ejercicio.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonarán, al cierre del ejercicio, por el importe del inventario de existencias inicia les, con cargo a la cuenta 610.
b) Se cargarán por el importe del inventario de existencias de final del ejercicio que se cierra, con abono a la cuenta 610.
Si las mercaderías en camino son propiedad de la empresa, según las condiciones del contrato, figurarán como existencias al cierre del ejercicio en las respectivas cuentas del subgrupo 30. Esta regla se aplicará igualmente cuando se encuentren en camino productos, materias, etc., incluidos en los subgrupos siguientes.

31. MATERIAS PRIMAS
310. Materias primas A.
311. Materias primas B.
Las que, mediante elaboración o transformación, se destinan a formar parte de los productos fabricados.
Las cuentas 310/319 figurarán en el activo corriente del balance y su movimiento es análogo al señalado para las cuentas 300/309.

32. OTROS APROVISIONAMIENTOS
320. Elementos y conjuntos incorporables.
321. Combustibles.
322. Repuestos.
325. Materiales diversos.
326. Embalajes.
327. Envases.
328. Material de oficina.

320. *Elementos y conjuntos incorporables*
Los fabricados normalmente fuera de la empresa y adquiridos por ésta para incorporarlos a su producción sin someterlos a transformación.

321. *Combustibles*
Materias energéticas susceptibles de almacenamiento.

322. *Repuestos*
Piezas destinadas a ser montadas en instalaciones, equipos o máquinas en sustitución de otras semejantes.
Se incluirán en esta cuenta las que tengan un ciclo de almacenamiento inferior a un año.

325. *Materiales diversos*
Otras materias de consumo que no han de incorporarse al producto fabricado.

326. *Embalajes*
Cubiertas o envolturas, generalmente irrecuperables, destinadas a resguardar productos o mercaderías que han de transportarse.

327. *Envases*
Recipientes o vasijas, normalmente destinadas a la venta juntamente con el producto que contienen.

328. *Material de oficina*
El destinado a la finalidad que indica su denominación, salvo que la empresa opte por considerar que el material de oficina adquirido durante el ejercicio es objeto de consumo en el mismo.
Las cuentas 320/329 figurarán en el activo corriente del balance y su movimiento es análogo al señalado para las cuentas 300/309.

33. PRODUCTOS EN CURSO
330. Productos en curso A.
331. Productos en curso B.
Bienes o servicios que se encuentran en fase de formación o transformación en un centro de actividad al cierre del ejercicio y que no deban registrarse en las cuentas de los subgrupos 34 ó 36.
Las cuentas 330/339 figurarán en el activo corriente del balance; solamente funcionarán con motivo del cierre del ejercicio.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonarán, al cierre del ejercicio, por el importe del inventario de existencias inicia les, con cargo a la cuenta 710.
b) Se cargarán por el importe del inventario de existencias de final del ejercicio que se cierra, con abono a la cuenta 710.

34. PRODUCTOS SEMITERMINADOS
340. Productos semiterminados A.
341. Productos semiterminados B.
Los fabricados por la empresa y no destinados normalmente a su venta hasta tanto sean objeto de elaboración, incorporación o transformación posterior.
Las cuentas 340/349 figurarán en el activo corriente del balance y su movimiento es análogo al señalado para las cuentas 330/339.

35. PRODUCTOS TERMINADOS
350. Productos terminados A.
351. Productos terminados B.
Los fabricados por la empresa y destinados al consumo final o a su utilización por otras empresas.
Las cuentas 350/359 figurarán en el activo corriente del balance y su movimiento es análogo al señalado para las cuentas 330/339.

36. SUBPRODUCTOS, RESIDUOS Y MATERIALES RECUPERADOS
360. Subproductos A.
361. Subproductos B.
365. Residuos A.
366. Residuos B.
368. Materiales recuperados A.
369. Materiales recuperados B.
Subproductos: Los de carácter secundario o accesorio de la fabricación principal.
Residuos: Los obtenidos inevitablemente y al mismo tiempo que los productos o subproductos, siempre que tengan valor intrínseco y puedan ser utilizados o vendidos.
Materiales recuperados: Los que, por tener valor intrínseco entran nuevamente en almacén después de haber sido utilizados en el proceso productivo.
Las cuentas 360/369 figurarán en el activo corriente del balance y su movimiento es análogo al señalado para las cuentas 330/339.

39. DETERIORO DE VALOR DE LAS EXISTENCIAS
390. Deterioro de valor de las mercaderías.
391. Deterioro de valor de las materias primas.
392. Deterioro de valor de otros aprovisionamientos.
393. Deterioro de valor de los productos en curso.
394. Deterioro de valor de los productos semiterminados.
395. Deterioro de valor de los productos ter minados.
396. Deterioro de valor de los subproductos, residuos y materiales recuperados.
Expresión contable de pérdidas reversibles que se ponen de manifiesto con motivo del inventario de existencias de cierre de ejercicio.
Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance minorando la partida en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonarán por la estimación del deterioro que se realice en el ejercicio que se cierra, con cargo a la cuenta 693.
b) Se cargarán por la estimación del deterioro efectuado al cierre del ejercicio precedente, con abono a la cuenta 793.

Grupo 4
ACREEDORES Y DEUDORES POR OPERACIONES COMERCIALES.

Instrumentos financieros y cuentas que tengan su origen en el tráfico de la empresa, así como las cuentas con las Administraciones Públicas, incluso las que correspondan a saldos con vencimiento superior a un año. Para estas últimas y a efectos de su clasificación, se podrán utilizar los subgrupos 42 y 45 o proceder a dicha reclasificación en las propias cuentas.
En particular, se aplicarán las siguientes reglas:
a) Los activos financieros y los pasivos financieros incluidos en este grupo se clasificarán, con carácter general, a efectos de su valoración, en las categorías de «Activos financieros a coste

amortizado» y «Pasivos financieros a coste amortizado», respectivamente.
b) Si los activos financieros se clasifican a efectos de su valoración en más de una categoría, se desarrollarán las cuentas de cuatro o más cifras que sean necesarias para diferenciar la categoría en la que se hayan incluido.
c) Una cuenta que recoja activos financieros clasificados en la categoría de «Activos financieros mantenidos para negociar», se abonará o cargará, por las variaciones en su valor razonable, con cargo o abono, respectivamente, a las cuentas 663 y 763.

40. PROVEEDORES
400. Proveedores.
401. Proveedores, efectos comerciales a pagar.
403. Proveedores, empresas del grupo.
404. Proveedores, empresas asociadas.
405. Proveedores, otras partes vinculadas.
406. Envases y embalajes a devolver a proveedores.
407. Anticipos a proveedores.

400. *Proveedores*
Deudas con suministradores de mercancías y de los demás bienes definidos en el grupo 3.
En esta cuenta se incluirán las deudas con suministradores de servicios utilizados en el proceso productivo.
Figurará en el pasivo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará:
a1) Por la recepción «a conformidad» de las remesas de los proveedores, con cargo a cuentas del subgrupo 60.
a2) Por los envases y embalajes cargados en factura por los proveedores con facultad de su devolución a éstos, con cargo a la cuenta 406.
a3) En su caso, por el gasto financiero devengado, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.
b) Se cargará:
b1) Por la formalización de la deuda en efectos de giro aceptados, con abono a la cuenta 401.
b2) Por la cancelación total o parcial de las deudas de la empresa con los pro veedores, con abono a cuentas del sub grupo 57.
b3) Por los «rappels» que correspondan a la empresa, concedidos por los proveedores, con abono a la cuenta 609.
b4) Por los descuentos, no incluidos en factura, que le concedan a la empresa por pronto pago sus proveedores, con abono a la cuenta 606.
b5) Por las devoluciones de compras efectuadas, con abono a la cuenta 608.
b6) Por los envases y embalajes devueltos a proveedores que fueron cargados en factura por éstos y recibidos con facultad de devolución, con abono a la cuenta 406.

401. *Proveedores, efectos comerciales a pagar*
Deudas con proveedores, formalizadas en efectos de giro aceptados.
Figurará en el pasivo corriente del balance.
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará:
a1) Por la recepción «a conformidad» de las remesas de los proveedores, con cargo a cuentas del subgrupo 60, mediante aceptación de los efectos de giro.
a2) Cuando la empresa acepte formalizar la obligación con los proveedores aceptando efectos de giro, con cargo, generalmente, a la cuenta 400.
b) Se cargará por el pago de los efectos al llegar su vencimiento, con abono a las cuentas que correspondan del subgrupo 57.

403. *Proveedores, empresas del grupo*
Deudas con las empresas del grupo en su calidad de proveedores, incluso si las deudas se han formalizado en efectos de giro.
Figurará en el pasivo corriente del balance.
Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 400.

404. *Proveedores, empresas asociadas*
Deudas con las empresas multigrupo o asociadas en su calidad de proveedores, incluso si las deudas se han formalizado en efectos de giro.
Figurará en el pasivo corriente del balance.
Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta400.

405. *Proveedores, otras partes vinculadas*
Deudas con otras personas o entidades vinculadas en su calidad de proveedores, incluso si las deudas se han formalizado en efectos de giro.
Figurará en el pasivo corriente del balance.
Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta400.

406. *Envases y embalajes a devolver a proveedores*
Importe de los envases y embalajes cargados en factura por los proveedores, con facultad de devolución a éstos.
Figurará en el pasivo corriente del balance minorando la cuenta 400.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará por el importe de los envases y embalajes, a la recepción de las mercaderías contenidas en ellos, con abono a la cuenta 400.
b) Se abonará:
b1) Por el importe de los envases y embalajes devueltos, con cargo a la cuenta 400.
b2) Por el importe de los envases y embalajes que la empresa decida reservarse para su uso así como los extraviados y deteriorados, con cargo a la cuenta 602.

407. *Anticipos a proveedores*
Entregas a proveedores, normalmente en efectivo, en concepto de «a cuenta» de suministros futuros.
Cuando estas entregas se efectúen a empresas del grupo, multigrupo, asociadas u otras partes vinculadas deberán desarrollarse las cuentas de tres cifras correspondientes.
Figurará en el activo corriente del balance, en el epígrafe «Existencias».
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará por las entregas de efectivo a los proveedores, con abono a cuentas del subgrupo 57.
b) Se abonará por las remesas de mercaderías u otros bienes recibidos de proveedores «a conformidad», con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 60.

41. ACREEDORES VARIOS
410. Acreedores por prestaciones de servicios.
411. Acreedores, efectos comerciales a pagar.
419. Acreedores por operaciones en común.
Cuando los acreedores sean empresas del grupo, multigrupo o asociadas, u otras partes vinculadas se abrirán cuentas de tres cifras que específicamente recojan los débitos con las mismas, incluidos los formalizados en efectos de giro.

410. *Acreedores por prestaciones de servicios.*
Deudas con suministradores de servicios que no tienen la condición estricta de proveedores.
Figurará en el pasivo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará:
a1) Por la recepción «a conformidad» de los servicios, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 62.
a2) En su caso, para reflejar el gasto financiero devengado, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.
b) Se cargará:
b1) Por la formalización de la deuda en efectos de giro aceptados, con abono a la cuenta 411.
b2) Por la cancelación total o parcial de las deudas de la empresa con los acreedores, con abono a las cuentas que correspondan del subgrupo 57.

411. *Acreedores, efectos comerciales a pagar*
Deudas con suministradores de servicios que no tienen la condición estricta de proveedores, formalizadas en efectos de giro aceptados.
Figurará en el pasivo corriente del balance.
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará:
a1) Por la recepción «a conformidad» de los servicios, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 62, mediante aceptación de los efectos de giro.
a2) Cuando la empresa acepte formalizar la obligación con los acreedores aceptando efectos de giro, con cargo, generalmente, a la cuenta 410.
b) Se cargará por el pago de los efectos al llegar su vencimiento, con abono a las cuentas que correspondan del subgrupo 57.

419. *Acreedores por operaciones en común*
Deudas con partícipes en las operaciones reguladas por los artículos 239 a 243 del Código de Comercio y en otras operaciones en común de análogas características.
Figurará en el pasivo del balance.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará:
a1) Por las aportaciones recibidas por la empresa como partícipe gestor, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
a2) Siendo la empresa partícipe gestor, por el beneficio que deba atribuirse a los partícipes no gestores, con cargo a la cuenta 6510.
a3) Por la pérdida que corresponde a la empresa como partícipe no gestor, cuando su saldo en la operación en común pase a ser acreedor, con cargo a la cuenta 6511.
b) Se cargará:
b1) Al pago de las deudas, con abono a cuentas del subgrupo 57.
b2) Siendo la empresa partícipe gestor, por la pérdida que deba atribuirse a los partícipes no gestores mientras su saldo en la operación en común sea acreedor, con abono a la cuenta 7510.
b3) Por el beneficio que corresponda a la empresa como partícipe no gestor, con abono a la cuenta 7511.

43. CLIENTES
430. Clientes.
431. Clientes, efectos comerciales a cobrar.
432. Clientes, operaciones de «factoring».
433. Clientes, empresas del grupo.
434. Clientes, empresas asociadas.
435. Clientes, otras partes vinculadas.
436. Clientes de dudoso cobro.
437. Envases y embalajes a devolver por clientes.
438. Anticipos de clientes.

430. *Clientes*
Créditos con compradores de mercaderías y demás bienes definidos en el grupo 3, así como con los usuarios de los servicios prestados por la empresa, siempre que constituyan una actividad principal.
Figurará en el activo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará:
a1) Por las ventas realizadas, con abono a cuentas del subgrupo 70.
a2) Por los envases y embalajes cargados en factura a los clientes con facultad de su devolución por éstos, con abono a la cuenta 437.

a3) En su caso, para reflejar el ingreso financiero devengado, con abono, generalmente, a la cuenta 762.
b) Se abonará:
b1) Por la formalización del crédito en efectos de giro aceptados por el cliente con cargo a la cuenta 431.
b2) Por la cancelación total o parcial de las deudas de los clientes, o la cesión en firme de los derechos de cobro a terceros, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
b3) Por su clasificación como clientes de dudoso cobro, con cargo a la cuenta 436.
b4) Por la parte que resultara definitiva mente incobrable, con cargo a la cuenta 650.
b5) Por los «rappels» que correspondan a clientes, con cargo a la cuenta 709.
b6) Por los descuentos, no incluidos en factura, que se concedan a los clientes por pronto pago, con cargo a la cuenta 706.
b7) Por las devoluciones de ventas, con cargo a la cuenta 708.
b8) Por los envases devueltos por clientes que fueron cargados a éstos en factura y enviados con facultad de devolución, con cargo a la cuenta 437.
b9) Por la cesión de los derechos de cobro en operaciones de «factoring» en las que la empresa continua reteniendo sustancialmente los riesgos y beneficios, con cargo a la cuenta 432.

431. *Clientes, efectos comerciales a cobrar*
Créditos con clientes, formalizados en efectos de giro aceptados.
Se incluirán en esta cuenta los efectos en cartera, descontados, los entregados en gestión de cobro y los impagados; en este último caso sólo cuando no deban reflejarse en la cuenta 436.
Figurará en el activo corriente del balance.
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará:
a1) Por las ventas o prestación de servicios derivados de la actividad principal aceptando los clientes los efectos de giro, con abono a cuentas del subgrupo 70.
a2) Por la formalización del derecho de cobro en efectos de giro aceptados por el cliente, con abono, generalmente, a la cuenta 430.
b) Se abonará:
b1) Por el cobro de los efectos al ven cimiento, con cargo a cuentas del sub grupo 57.
b2) Por su clasificación como de dudoso cobro, con cargo a la cuenta 436.
b3) Por la parte que resultara definitiva mente incobrable, con cargo a la cuenta 650.
La financiación obtenida por el descuento de efectos constituye una deuda que deberá recogerse, generalmente, en las cuentas correspondientes del subgrupo 52. En consecuencia, al vencimiento de los efectos atendidos, se abonará la cuenta 4311, con cargo a la cuenta 5208.

432. *Clientes, operaciones de «factoring»*
Créditos con clientes que se han cedido en operaciones de «factoring» en las que la empresa retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de los derechos de cobro.
Se incluirán en esta cuenta los derechos de cobro sobre clientes cedidos en operaciones de «factoring», salvo cuando deban reflejarse en la cuenta 436.
Figurará en el activo corriente del balance.
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará a la cesión de los derechos, con abono, generalmente, a la cuenta 430.
b) Se abonará:
b1) Por su clasificación como de dudoso cobro, con cargo a la cuenta 436.
b2) Por la parte que resultara definitivamente incobrable, con cargo a la cuenta 650.
La financiación obtenida en esta operación constituye una deuda que deberá recogerse, generalmente, en las cuentas correspondientes del subgrupo 52. En consecuencia, al vencimiento de los derechos de cobro atendidos, se abonará esta cuenta con cargo a la cuenta 5209.

433. *Clientes, empresas del grupo*
Créditos con las empresas del grupo en su calidad de clientes, incluso si se han formalizado en efectos de giro o son créditos cedidos en operaciones de «factoring» en los que la empresa retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de los derechos de cobro.
Figurará en el activo corriente del balance.
Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 430.

434. *Clientes, empresas asociadas*
Créditos con las empresas multigrupo y asociadas en su calidad de clientes, incluso si se han formalizado en efectos de giro o son créditos cedidos en operaciones de «factoring» en los que la empresa retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de los derechos de cobro.
Figurará en el activo corriente del balance.
Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 430.

435. *Clientes, otras partes vinculadas*
Créditos con otras personas o entidades vinculadas en su calidad de clientes, incluso si se han formalizado en efectos de giro o son créditos cedidos en operaciones de «factoring» en los que la empresa retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de los derechos de cobro.
Figurará en el activo corriente del balance.
Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 430.

436. *Clientes de dudoso cobro*
Saldos de clientes, incluidos los formalizados en efectos de giro o los cedidos en operaciones de

«factoring» en los que la empresa retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de derechos de cobro, en los que concurran circunstancias que permitan razonablemente su calificación como de dudoso cobro.
Figurará en el activo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará por el importe de los saldos de dudoso cobro, con abono a la cuenta 430, 431 ó 432.
b) Se abonará:
b1) Por las insolvencias firmes, con cargo a la cuenta 650.
b2) Por el cobro total de los saldos, con cargo a cuentas del subgrupo 57.
b3) Al cobro parcial, con cargo a cuentas del subgrupo 57 en la parte cobrada, y a la cuenta 650 por lo que resultara incobrable.

437. *Envases y embalajes a devolver por clientes*
Importe de los envases y embalajes cargados en factura a los clientes, con facultad de devolución por éstos.
Figurará en el activo corriente del balance minorando la cuenta 430.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará por el importe de los envases y embalajes al envío de las mercaderías contenidas en ellos, con cargo a la cuenta 430.
b) Se cargará:
b1) A la recepción de los envases y embalajes devueltos, con abono a la cuenta 430.
b2) Cuando transcurrido el plazo de devolución, ésta no se hubiera efectuado, con abono a la cuenta 704.

438. *Anticipos de clientes*
Entregas de clientes, normalmente en efectivo, en concepto de «a cuenta» de suministros futuros.
Cuando estas entregas se efectúen por empresas del grupo, multigrupo, asociadas u otras partes vinculadas deberán desarrollarse las cuentas de tres cifras correspondientes.
Figurará en el pasivo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará por las recepciones en efectivo, con cargo a la cuenta que corresponda del subgrupo 57.
b) Se cargará por las remesas de mercaderías u otros bienes a los clientes, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 70.

44. DEUDORES VARIOS
440. Deudores.
441. Deudores, efectos comerciales a cobrar.
446. Deudores de dudoso cobro.
449. Deudores por operaciones en común.
Cuando los deudores sean empresas del grupo, multigrupo o asociadas u otras partes vinculadas, se abrirán cuentas de tres cifras que específicamente recojan los créditos con las mismas, incluidos los formalizados en efectos de giro.

440. *Deudores*
Créditos con compradores de servicios que no tienen la condición estricta de clientes y con otros deudores de tráfico no incluidos en otras cuentas de este grupo.
En esta cuenta se contabilizará también el importe de las donaciones y legados a la explotación concedidos a la empresa, que se liquiden mediante la entrega de efectivo u otros activos financieros, excluidas las subvenciones que deben registrarse en cuentas del subgrupo 47.
Figurará en el activo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará:
a1) Por la prestación de servicios, con abono a cuentas del subgrupo 75.
a2) Por la donación o legado de explotación concedido, con abono a cuentas del sub grupo 74.
a3) En su caso, para reflejar el ingreso financiero devengado, con abono, generalmente, a la cuenta 762.
b) Se abonará:
b1) Por la formalización del crédito en efectos de giro aceptados por el deudor, con cargo a la cuenta 441.
b2) Por la cancelación total o parcial de las deudas, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
b3) Por su clasificación como deudores de dudoso cobro, con cargo a la cuenta 446.
b4) Por la parte que resultara definitiva mente incobrable, con cargo a la cuenta 650.

441. *Deudores, efectos comerciales a cobrar*
Créditos con deudores, formalizados en efectos de giro aceptados.
Se incluirán en esta cuenta los efectos en cartera, los descontados, los entregados en gestión de cobro y los impagados; en este último caso sólo cuando no deban reflejarse en la cuenta 446.
Figurará en el activo corriente del balance.
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará:
a1) Por la prestación de servicios, aceptando los perceptores efectos de giro, con abono a cuentas del subgrupo 75.
a2) Por la formalización del derecho de cobro en efectos de giro aceptado por el perceptor del servicio o deudor, con abono, generalmente, a la cuenta 440.
b) Se abonará:
b1) Por el cobro de los efectos al ven cimiento, con cargo a cuentas del sub grupo 57.
b2) Por su clasificación como de dudoso cobro, con cargo a la cuenta 446.
b3) Por la parte que resultara definitiva mente incobrable, con cargo a la cuenta 650.

La financiación obtenida por el descuento de efectos constituye una deuda que deberá recogerse, generalmente, en las cuentas correspondientes del subgrupo 52. En consecuencia, al vencimiento de los efectos atendidos, se abonará la cuenta 4411, con cargo a la cuenta 5208.

446. *Deudores de dudoso cobro*
Saldos de deudores comprendidos en este sub grupo, incluidos los formalizados en efecto de giro, en los que concurran circunstancias que permitan razonable mente su calificación como de dudoso cobro.
Figurará en el activo corriente del balance.
Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 436.

449. *Deudores por operaciones en común*
Créditos con partícipes en las operaciones reguladas por los artículos 239 a 243 del Código de Comercio y en otras operaciones en común de análogas características.
Figurará en el activo del balance.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará:
a1) Por las aportaciones realizadas por la empresa como partícipe no gestor, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
a2) Siendo la empresa partícipe gestor, por la pérdida que deba atribuirse a los partícipes no gestores cuando su saldo en la operación en común pase a ser deudor, con abono a la cuenta 7510.
a3) Por el beneficio que corresponde a la empresa como partícipe no gestor, con abono a la cuenta 7511.
b) Se abonará:
b1) Por el cobro de los créditos, con cargo a cuentas del subgrupo 57.
b2) Siendo la empresa partícipe gestor, por el beneficio que debe atribuirse a los partícipes no gestores mientras su saldo en la operación en común sea deudor, con cargo a la cuenta 6510.
b3) Por la pérdida que corresponda a la empresa como partícipe no gestor, con cargo a la cuenta 6511.

46. PERSONAL
460. Anticipos de remuneraciones.
465. Remuneraciones pendientes de pago.
Saldos con personas que prestan sus servicios a la empresa y cuyas remuneraciones se contabilizan en el subgrupo 64.

460. *Anticipos de remuneraciones*
Entregas a cuenta de remuneraciones al personal de la empresa.
Cualesquiera otros anticipos que tengan la con sideración de préstamos al personal se incluirán en la cuenta 544 o en la cuenta 254, según el plazo de ven cimiento.
Figurará en el activo corriente del balance.
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará al efectuarse las entregas antes citadas, con abono a cuentas del subgrupo 57.
b) Se abonará al compensar los anticipos con las remuneraciones devengadas, con cargo a cuentas del subgrupo 64.
465. *Remuneraciones pendientes de pago*
Débitos de la empresa al personal por los conceptos citados en las cuentas 640 y 641.
Figurará en el pasivo corriente del balance.
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará por las remuneraciones devengadas y no pagadas, con cargo a las cuentas 640 y 641.
b) Se cargará cuando se paguen las remuneraciones, con abono a cuentas del subgrupo 57.

47. ADMINISTRACIONES PÚBLICAS
470. Hacienda Pública, deudora por diversos conceptos.
4700. Hacienda Pública, deudora por IVA.
4708. Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas.
4709. Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos.
471. Organismos de la Seguridad Social, deudores.
472. Hacienda Pública, IVA soportado.
473. Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta.
474. Activos por impuesto diferido.
4740. Activos por diferencias temporarias deducibles.
4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar.
4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio.
475. Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales.
4750. Hacienda Pública, acreedora por IVA.
4751. Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas.
4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades.
4758. Hacienda Pública, acreedora por subvenciones a reintegrar.
476. Organismos de la Seguridad Social, acreedores.
477. Hacienda Pública, IVA repercutido.
479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles.

470. Hacienda Pública, deudora por diversos conceptos.
Subvenciones, compensaciones, desgravaciones, devoluciones de impuestos y, en general, cuantas percepciones sean debidas por motivos fiscales o de fomento realizadas por las Administraciones Públicas, excluida la Seguridad Social.
Figurará en el activo del balance.

El contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

4700. *Hacienda Pública, deudora por IVA*

Exceso, en cada período impositivo, del IVA so portado deducible sobre el IVA repercutido.

a) Se cargará al terminar cada período de liquidación, por el importe del mencionado exceso, con abono a la cuenta 472.

b) Se abonará:

b1) En caso de compensación en declaración-liquidación posterior, con cargo a la cuenta 477.

b2) En los casos de devolución por la Hacienda Pública, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

4708. *Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas*

Créditos con la Hacienda Pública por razón de subvenciones concedidas.

a) Se cargará cuando sean concedidas las subvenciones, con abono, generalmente, a las cuentas 130, 131,
132, 172 ó 740.

b) Se abonará al cobro, con cargo, generalmente, a cuentas de subgrupo 57.

4709. *Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos*

Créditos con la Hacienda Pública por razón de devolución de impuestos.

a) Se cargará:

a1) Por las retenciones y pagos a cuenta a devolver, con abono a la cuenta 473.

a2) Tratándose de devoluciones de otros impuestos que hubieran sido contabilizados en cuentas de gastos, con abono a la cuenta 636. Si hubieran sido cargados en cuentas del grupo 2, serán éstas las cuentas abonadas por el importe de la devolución.

b) Se abonará al cobro, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

471. *Organismos de la Seguridad Social, deudores*

Créditos a favor de la empresa, de los diversos Organismos de la Seguridad Social, relacionados con las prestaciones sociales que ellos efectúan.

Figurará en el activo del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las prestaciones a cargo de la Seguridad Social, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará al cancelar el crédito.

472. *Hacienda Pública, IVA soportado*

IVA devengado con motivo de la adquisición de bienes y servicios y de otras operaciones comprendidas en el texto legal, que tenga carácter deducible.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a1) Por el importe del IVA deducible cuando se devengue el impuesto, con abono a cuentas de acreedores o proveedores de los grupos 1, 4 ó 5 o a cuentas del subgrupo 57. En los casos de cambio de afectación de bienes, con abono a la cuenta 477.

a2) Por las diferencias positivas que resulten en el IVA deducible correspondiente a operaciones de bienes o servicios del activo corriente o de bienes de in versión al practicarse las regularizaciones previstas en la Regla de Prorrata, con abono a la cuenta 639.

b) Se abonará:

b1) Por el importe del IVA deducible que se compensa en la declaración-liquidación del período de liquidación, con cargo a la cuenta 477. Si después de formula do este asiento subsistiera saldo en la cuenta 472, el importe del mismo se cargará a la cuenta 4700.

b2) Por las diferencias negativas que resulten en el IVA deducible correspondiente a operaciones de bienes o servicios del activo corriente o de bienes de in versión al practicarse las regularizaciones previstas en la Regla de Prorrata, con cargo a la cuenta 634.

c) Se cargará o se abonará, con abono o cargo a cuentas de los grupos 1, 2, 4 ó 5, por el importe del IVA deducible que corresponda en los casos de alteraciones de precios posteriores al momento en que se hubieren realiza do las operaciones gravadas, o cuando éstas quedaren sin efecto total o parcialmente, o cuando deba reducirse la base imponible en virtud de descuentos y bonificaciones otorgadas después del devengo del impuesto.

473. *Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta*

Cantidades retenidas a la empresa y pagos realizados por la misma a cuenta de impuestos.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de la retención o pago a cuenta, con abono, generalmente, a cuentas del grupo 5 y a cuentas del subgrupo 76.

b) Se abonará:

b1) Por el importe de las retenciones soportadas y los ingresos a cuenta del impuesto sobre sociedades realizados, hasta el importe de la cuota líquida del período, con cargo a la cuenta 6300.

b2) Por el importe de las retenciones soportadas e ingresos a cuenta del impuesto sobre sociedades que deban ser objeto de devolución a la empresa, con cargo a la cuenta 4709.

474. *Activos por impuesto diferido*

Activos por diferencias temporarias deducibles, créditos por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las bases imponibles negativas pendientes de compensación y deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, que queden pendientes de aplicar en la liquidación de los impuestos sobre beneficios.

En esta cuenta figurará el importe íntegro de los activos por impuesto diferido correspondiente a los impuestos sobre beneficios, no siendo admisible su compensación con los pasivos por impuesto diferido, ni aun dentro de un mismo ejercicio. Todo ello, sin perjuicio de lo dispuesto en la tercera parte

del presente Plan, a los efectos de su presentación en las cuentas anuales.
Figurará en el activo no corriente del balance.
El contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:
4740. *Activos por diferencias temporarias deducibles*
Activos fiscales por diferencias que darán lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos sobre beneficios en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.
a) Se cargará:
a1) Por el importe del activo por diferencias temporarias deducibles originado en el ejercicio, con abono, generalmente, a la cuenta 6301.
a2) Por el aumento de los activos por diferencias temporarias deducibles, con abono, generalmente, a la cuenta 638.
b) Se abonará:
b1) Por las reducciones de los activos por diferencias temporarias deducibles, con cargo, generalmente, a la cuenta 633.
b2) Cuando se imputen los activos por diferencias temporarias deducibles, generalmente, con cargo a la cuenta 6301.
4742. *Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar*
Importe de la disminución del impuesto sobre beneficios a pagar en el futuro derivada de la existencia de deducciones o bonificaciones de dicho impuesto pendientes de aplicación.
a) Se cargará:
a1) Por el crédito impositivo derivado de la deducción o bonificación en el impuesto sobre beneficios obtenida en el ejercicio, con abono, generalmente, a la cuenta 6301.
a2) Por el aumento del crédito impositivo, con abono, generalmente, a la cuenta 638.
b) Se abonará:
b1) Por la disminución del crédito impositivo, con cargo, generalmente, a la cuenta 633.
b2) Por la aplicación fiscal de las deducciones o bonificaciones de ejercicios anteriores, con cargo, generalmente, a la cuenta 6301.
4745. *Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio*
Importe de la reducción del impuesto sobre beneficios a pagar en el futuro derivada de la existencia de bases imponibles negativas de dicho impuesto pendientes de compensación.
a) Se cargará:
a1) Por el crédito impositivo derivado de la base imponible negativa en los impuestos sobre beneficios obtenida en el ejercicio, con abono, generalmente, a la cuenta 6301.
a2) Por el aumento del crédito impositivo, con abono, generalmente, a la cuenta 638.
b) Se abonará:
b1) Por las reducciones del crédito impositivo, con cargo, generalmente, a la cuenta 633.
b2) Cuando se compensen las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, con cargo, generalmente, a la cuenta 6301.

475. *Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales*
Tributos a favor de las Administraciones Públicas, pendientes de pago, tanto si la empresa es contribuyente como si es sustituto del mismo o retenedor.
Figurará en el pasivo del balance.
El contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:
4750. *Hacienda Pública, acreedora por IVA*
Exceso, en cada período impositivo, del IVA repercutido sobre el IVA soportado deducible.
a) Se abonará al terminar cada período de liquidación por el importe del mencionado exceso, con cargo a la cuenta 477.
b) Se cargará por el importe del mencionado ex ceso, cuando se efectúe su pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.
4751. *Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas*
Importe de las retenciones tributarias efectuadas pendientes de pago a la Hacienda Pública.
a) Se abonará al devengo del tributo, cuando la empresa sea sustituto del contribuyente o retenedor, con cargo a cuentas de los grupos 4, 5 ó 6.
b) Se cargará cuando se efectúe su pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.
4752. *Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades*
Importe pendiente del impuesto sobre sociedades a pagar.
a) Se abonará por la cuota a ingresar, con cargo, generalmente, a la cuenta 6300 y, en su caso, a las cuentas 130, 131 ó 132.
b) Se cargará cuando se efectúe su pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.
4758. *Hacienda Pública, acreedora por subvenciones a reintegrar*
Deudas con la Hacienda Pública por subvenciones a devolver.
a) Se abonará por el importe de la subvención que deba ser reintegrada, con cargo, general mente, a las cuentas 172 ó 522.
b) Se cargará al reintegro, con abono a cuentas del subgrupo 57.

476. *Organismos de la Seguridad Social, acreedores*
Deudas pendientes con Organismos de la Seguridad Social como consecuencia de las prestaciones que éstos realizan.
Figurará en el pasivo del balance.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará:
a1) Por las cuotas que le corresponden a la empresa, con cargo a la cuenta 642.

a2) Por las retenciones de cuotas que corresponden al personal de la empresa, con cargo a la cuenta 465 ó 640.
b) Se cargará cuando se cancele la deuda, con abono a cuentas del subgrupo 57.

477. *Hacienda Pública, IVA repercutido*
IVA devengado con motivo de la entrega de bienes o de la prestación de servicios y de otras operaciones comprendidas en el texto legal.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará:
a1) Por el importe del IVA repercutido cuando se devengue el impuesto, con cargo a cuentas de deudores o clientes de los grupos 2, 4 ó 5 o a cuentas del subgrupo 57.
En los casos de cambio de afectación de bienes, con cargo a la cuenta 472 y a la cuenta del activo de que se trate.
a2) Por el importe del IVA repercutido cuando se devengue el impuesto, en el caso de retirada de bienes de inversión o de bienes del activo corriente con destino al patrimonio personal del titular de la explotación o al consumo final del mismo, con cargo a la cuenta 550.
b) Se cargará por el importe del IVA soportado deducible que se compense en la declaración liquidación del período de liquidación, con abono a la cuenta 472. Si después de formulado este asiento subsistiera saldo en la cuenta 477, el importe del mismo se abonará a la cuenta 4750.
c) Se abonará o se cargará, con cargo o abono a cuentas de los grupos 2, 4 ó 5, por el importe del IVA repercutido que corresponda en los casos de alteraciones de precios posteriores al momento en que se hubieren realiza do las operaciones gravadas o cuando éstas quedaren sin efecto total o parcialmente o cuando deba reducirse la base imponible en virtud de descuentos y bonificaciones otorgados después del devengo del impuesto.

479. *Pasivos por diferencias temporarias imponibles*
Diferencias que darán lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos sobre beneficios en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.
En esta cuenta figurará el importe íntegro de los pasivos por impuesto diferido, no siendo admisible su compensación con los activos por impuesto diferido del impuesto sobre beneficios. Todo ello, sin perjuicio de lo dispuesto en la tercera parte del presente Plan, a los efectos de su presentación en las cuentas anuales.
Figurará en el pasivo no corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará:
a1) Por el importe de los pasivos por diferencias temporarias imponibles originados en el ejercicio, con cargo, generalmente, a la cuenta 6301.
a2) Por el importe de los pasivos por diferencias temporarias imponibles que surjan con cargo a las cuentas 130, 131 ó 132.
a3) Por el aumento de los pasivos por diferencias temporarias imponibles, con cargo, generalmente, a la cuenta 633.
a4) Por el aumento de los pasivos por diferencias temporarias imponibles originados por la recepción de una subvención, donación o legado oficial no reintegrable, con cargo a las cuentas 130, 131 ó 132.
b) Se cargará:
b1) Por las reducciones de los pasivos por diferencias temporarias imponibles, con abono, generalmente, a la cuenta 638.
b2) Por las reducciones de los pasivos por diferencias temporarias imponibles originados por la recepción de una subvención, donación o legado oficial no reintegrable, con abono a las cuentas 130, 131 ó 132.
b3) Cuando se cancelen los pasivos por diferencias temporarias imponibles, generalmente, con abono a la cuenta 6301.
b4) Cuando se cancelen los pasivos por diferencias temporarias imponibles originados por la recepción de una subvención, donación o legado oficial no reintegrable, con abono a las cuentas 130, 131 ó 132.

48. AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN
480. Gastos anticipados.
485. Ingresos anticipados.

480. *Gastos anticipados*
Gastos contabilizados en el ejercicio que se cierra y que corresponden al siguiente.
Figurará en el activo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a las cuentas del grupo 6 que hayan registrado los gastos a imputar al ejercicio posterior.
b) Se abonará, al principio del ejercicio siguiente, con cargo a cuentas del grupo 6.

485. *Ingresos anticipados*
Ingresos contabilizados en el ejercicio que se cierra y que corresponden al siguiente.
Figurará en el pasivo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a las cuentas del grupo 7 que hayan registrado los ingresos correspondientes al posterior.
b) Se cargará, al principio del ejercicio siguiente, con abono a cuentas del grupo 7.

49. DETERIORO DE VALOR DE CRÉDITOS COMERCIALES
Y PROVISIONES A CORTO PLAZO
490. Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales.
493. Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales con partes vinculadas.

4933. Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales con empresas del grupo.
4934. Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales con empresas asociadas.
4935. Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales con otras partes vinculadas.
499. Provisiones por operaciones comerciales.
4994. Provisión por contratos onerosos.
4999. Provisión para otras operaciones comerciales.
Correcciones por deterioro del valor de los activos financieros por operaciones comerciales debido a situaciones latentes de insolvencia de clientes y de otros deudores incluidos en los sub grupos 43 y 44 y obligaciones actuales, al cierre del ejercicio, por los gastos a incurrir tras la entrega de los bienes o la prestación de servicios, como, por ejemplo, la cobertura de gastos por devoluciones de ventas, garantías sobre productos vendidos y otros conceptos análogos.
Las cuentas de este subgrupo, salvo la 499. Provisión por operaciones comerciales, figurarán en el activo del balance minorando la partida en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

490. *Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales*
Importe de las correcciones valorativas por deterioro de créditos incobrables, con ori gen en operaciones de tráfico.
Su movimiento es el siguiente, según la alternativa adoptada por la empresa:
1. Cuando la empresa cifre el importe del deterioro al final del ejercicio mediante una estimación global del riesgo de fallidos existentes en los saldos de clientes y deudores, siempre y cuando su importe, individualmente considerados, no sea significativo:
a) Se abonará, al final del ejercicio, por la estimación realizada, con cargo a la cuenta 694.
b) Se cargará, igualmente al final del ejercicio, por la corrección realizada al cierre del ejercicio precedente, con abono a la cuenta 794.
2. Cuando la empresa cifre el importe del deterioro mediante un sistema individualizado de seguimiento de saldos de clientes y deudores:
a) Se abonará, a lo largo del ejercicio, por el importe de la pérdida que se vaya estimando, con cargo a la cuenta 694.
b) Se cargará a medida que se vayan dando de baja los saldos de clientes y deudores para los que se dotó la cuenta correctora de forma individualizada o cuando la pérdida estimada disminuya como consecuencia de un evento posterior, con abono a la cuenta 794.

493. *Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales con partes vinculadas*
Importe de las correcciones valorativas por deterioro de créditos incobrables, con ori gen en operaciones de tráfico efectuadas con partes vinculadas.

4933/4934/4935.
El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras, es análogo al señalado para la cuenta 490.

499. *Provisiones por operaciones comerciales*
Provisiones para el reconocimiento de obligaciones presentes derivadas del tráfico comercial de la empresa.
Figurarán en el pasivo del balance.
Las provisiones para operaciones comerciales cuya cancelación se prevea en el largo plazo deberán figurar en el pasivo no corriente del balance en el epígrafe «Provisiones largo plazo».
4994. *Provisión por contratos onerosos*
Provisión que surge cuando los costes que conlleva el cumplimiento de un contrato exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará, al cierre del ejercicio, por el importe de la estimación realizada, con cargo a la cuenta 6954.
b) Se cargará:
b1) Al cierre del ejercicio, si la empresa opta por cumplir el contrato, por el exceso de provisión contabilizada, con abono a la cuenta 79544.
b2) Si la empresa opta por la cancelación del contrato, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
4999. Provisión para otras operaciones comerciales.
Provisión para cobertura de gastos por devoluciones de ventas, garantías de reparación, revisiones y otros conceptos análogos.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará, al cierre del ejercicio, por el importe de la estimación realizada, con cargo a la cuenta 6959.
b) Se cargará, al cierre del ejercicio, por la dotación efectuada en el año anterior, con abono a la cuenta 79549.

Grupo 5
CUENTAS FINANCIERAS

Instrumentos financieros por operaciones no comerciales, es decir, por operaciones ajenas al tráfico cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera habrá de producirse en un plazo no superior a un año y medios líquidos disponibles.
En particular, se aplicarán las siguientes reglas:
a) En este grupo se incluyen los derivados financieros de negociación cuando su liquidación no sea superior a un año.
b) Los activos financieros que de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración de las cuentas anuales, se clasifiquen en la categoría de «Activos financieros mantenidos para negociar», con carácter general estarán incluidos en este grupo. En particular, se incluirán en esta categoría las inversiones financieras en instrumentos de patrimonio de empresas que no tengan la consideración de empresas del grupo, multigrupo o

asociadas, que se hayan adquirido con la intención de ser vendidas en el corto plazo.
c) Se desarrollarán las cuentas de cuatro o más cifras que sean necesarias para diferenciar las categorías en las que se hayan incluido los activos financieros de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración.
d) Si se adquieren activos financieros híbridos, se incluirán en la cuenta que corresponda a la naturaleza del contrato principal, para lo que se crearán con el debido desglose, cuentas de cuatro o más cifras que identifiquen que se trata de un activo financiero híbrido a corto plazo.
Las cuentas que recojan estos activos, se cargarán o abonarán, por las variaciones en su valor razonable, con abono a cargo, respectivamente, a las cuentas 763 y 663.
e) Una cuenta que recoja activos financieros clasificados en la categoría de «Activos financieros mantenidos para negociar», se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo respectivamente a las cuentas 763 y 663.
f) La diferencia entre el valor por el que se reconocen inicialmente los activos financieros o pasivos financieros y su valor de reembolso, se registrará como un cargo o abono (o cuando proceda, un abono o cargo), en la cuenta donde esté registrado el activo financiero o el pasivo financiero, teniendo como contrapartida la cuenta del subgrupo 76 ó 66, que corresponda según la naturaleza del instrumento.

50. EMPRÉSTITOS, DEUDAS CON CARÁCTERÍSTICAS ESPECIALES Y OTRAS EMISIONES ANÁLOGAS A CORTO PLAZO
500. Obligaciones y bonos a corto plazo.
502. Acciones o participaciones a corto plazo consideradas como pasivos financieros.
505. Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo.
506. Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas.
507. Dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros.
509. Valores negociables amortizados.
Financiación ajena instrumentada en valores negociables y acciones u otras participaciones en el capital de la empresa que atendiendo a las características económica de la emisión, deban considerarse como pasivos financieros, cuyo vencimiento vaya a producirse en un plazo no superior a un año.
Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo corriente del balance.
La parte de las deudas a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo corriente del balance; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que representen las deudas a largo plazo con vencimiento a corto de las cuentas correspondientes de los subgrupos 15 y 17.

500. *Obligaciones y bonos a corto plazo*
Obligaciones y bonos en circulación no convertibles en acciones cuyo vencimiento vaya a producirse en un plazo no superior a un año.
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará:
a1) En el momento de la emisión, por el importe recibido, minorado, en su caso, en los costes de la transacción, con cargo a cuentas del subgrupo 57.
a2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 661.
b) Se cargará por el importe a reembolsar de los valores, a la amortización de los mismos, con abono a la cuenta 509.

502. *Acciones o participaciones a corto plazo consideradas como pasivos financieros*
Capital social escriturado y, en su caso, prima de emisión a asunción en las sociedades que revistan forma mercantil que, atendiendo a las características de la emisión, deba contabilizarse como pasivo financiero y cuyo rescate se prevea en el corto plazo. En particular, determinadas acciones rescatables y acciones o participaciones sin voto.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará por el capital inicial y las sucesivas ampliaciones, en el momento de su inscripción en el
Registro Mercantil, con cargo a la cuenta 199.
b) Se cargará por la cancelación o reducciones del mismo y a la extinción de la sociedad, una vez transcurrido el período de liquidación.

505. *Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo*
Otros pasivos financieros cuyo vencimiento vaya a producirse en un plazo no superior a un año, representados en valores negociables, ofrecidos al ahorro público, distintos de los anteriores.
Su contenido y movimiento es análogo al señalado para la cuenta 500.

506. *Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas*
Intereses a pagar, con vencimiento a corto plazo, de empréstitos y otras emisiones análogas.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará por el importe de los intereses explícitos devengados durante el ejercicio, incluidos los no vencidos, con cargo a la cuenta 661.
b) Se cargará:
b1) Por la retención a cuenta de impuestos, cuando proceda, con abono a la cuenta 475.
b2) Al pago, con abono a cuentas del sub grupo 57.

507. *Dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros*
Dividendos a pagar, con vencimiento a corto plazo, de acciones o participaciones consideradas como pasivo.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará por el importe de los dividendos devengados durante el ejercicio, con cargo a la cuenta
664.
b) Se cargará:
b1) Por la retención a cuenta de impuestos, cuando proceda, con abono a la cuenta 475.
b2) Al pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

509. *Valores negociables amortizados*
Deudas por valores negociables amortizados.
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará por el valor de reembolso de los valores amortizados, con cargo a cuentas de este subgrupo o del subgrupo 17.
b) Se cargará por el valor de reembolso de los valores amortizados, con abono a cuentas del subgrupo 57.

51. DEUDAS A CORTO PLAZO CON PARTES VINCULADAS
510. Deudas a corto plazo con entidades de crédito vinculadas.
5103. Deudas a corto plazo con entidades de crédito, empresas del grupo.
5104. Deudas a corto plazo con entidades de crédito, empresas asociadas.
5105. Deudas a corto plazo con otras entidades de crédito vinculadas.
511. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, partes vinculadas.
5113. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, empresas del grupo.
5114. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, empresas asociadas.
5115. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, otras partes vinculadas.
512. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, partes vinculadas.
5123. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, empresas del grupo.
5124. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, empresas asociadas.
5125. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, otras partes vinculadas.
513. Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas.
5133. Otras deudas a corto plazo con empresas del grupo.
5134. Otras deudas a corto plazo con empresas asociadas.
5135. Otras deudas a corto plazo con otras partes vinculadas.
514. Intereses a corto plazo de deudas con partes vinculadas.
5143. Intereses a corto plazo de deudas, empresas del grupo.
5144. Intereses a corto plazo de deudas, empresas asociadas.
5145. Intereses a corto plazo de deudas, otras partes vinculadas.
Deudas cuyo vencimiento vaya a producirse en un plazo no superior a un año, contraídas con empresas de grupo, multigrupo, asociadas y otras partes vinculadas, incluidas aquellas que por su naturaleza debieran figurar en los subgrupos 50 ó 52, las fianzas y depósitos recibidos a corto plazo del subgrupo 56 y los derivados financieros que debieran figurar en la cuenta 559. Estas deudas se recogerán en las cuentas de tres o más cifras que se desarrollen.
Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo corriente del balance.
La parte de las deudas a largo plazo, con personas o entidades vinculadas, que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe «Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo»; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que representen las deudas a largo plazo con vencimiento a corto de las cuentas correspondientes del subgrupo 16.

510. *Deudas a corto plazo con entidades de crédito vinculadas*
Las contraídas con entidades de crédito vinculadas por préstamos recibidos y otros débitos, con vencimiento no superior a un año.

5103/5104/5105
El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:
a) Se abonarán:
a1) A la formalización de la deuda o préstamo, por el importe recibido, minorado, en su caso, en los costes de la transacción, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
a2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.
b) Se cargarán por el reintegro, total o parcial, al vencimiento, con abono a cuentas del subgrupo 57.
Se incluirá, con el debido desarrollo en cuentas de cinco o más cifras, el importe de las deudas a corto plazo por efectos descontados.

511. *Proveedores de inmovilizado a corto plazo, partes vinculadas*
Deudas con partes vinculadas en calidad de su ministradores de bienes definidos en el grupo 2, incluidas las formalizadas en efectos de giro, con vencimiento no superior a un año.

5113/5114/5115.
El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:
a) Se abonarán:

a1) Por la recepción a conformidad de los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.
a2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.
b) Se cargarán por la cancelación, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

512. *Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, partes vinculadas*
Deudas con vencimiento inferior a un año con partes vinculadas en calidad de cedentes del uso de bienes en acuerdos que deban calificarse como arrendamientos financieros en los términos recogidos en las normas de registro y valoración.
El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

5123/5124/5125
a) Se abonarán:
a1) Por la recepción a conformidad del derecho de uso sobre los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.
a2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.
b) Se cargarán por la cancelación, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

513. *Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas* Las contraídas con partes vinculadas por préstamos recibidos y otros débitos no incluidos en otras cuentas de este subgrupo, con vencimiento no superior a un año.

5133/5134/5135
El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es análogo al descrito para la cuenta 510.

514. *Intereses a corto plazo de deudas con partes vinculadas*
Intereses a pagar, con vencimiento a corto plazo, de deudas con partes vinculadas.

5143/5144/5145
El movimiento de las citadas cuentas de cuatro cifras es el siguiente:
a) Se abonarán por el importe de los intereses explícitos devengados durante el ejercicio, incluidos los no vencidos, con cargo a la cuenta 662.
b) Se cargarán:
b1) Por la retención a cuenta de impuestos, cuando proceda, con abono a la cuenta 475.
b2) Al pago, con abono a cuentas del sub grupo 57.

52. DEUDAS A CORTO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS Y OTROS CONCEPTOS
520. Deudas a corto plazo con entidades de crédito.
5200. Préstamos a corto plazo de entidades de crédito.
5201. Deudas a corto plazo por crédito dispuesto.
5208. Deudas por efectos descontados.
5209. Deudas por operaciones de «factoring».
521. Deudas a corto plazo.
522. Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados.
523. Proveedores de inmovilizado a corto plazo.
524. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo.
525. Efectos a pagar a corto plazo.
526. Dividendo activo a pagar.
527. Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito.
528. Intereses a corto plazo de deudas.
529. Provisiones a corto plazo.
5291. Provisión a corto plazo para impuestos.
5292. Provisión a corto plazo para otras responsabilidades.
5293. Provisión a corto plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado.
5295. Provisión a corto plazo para actuaciones medioambientales.
Financiación ajena a corto plazo no instrumentada en valores negociables ni contraída con personas o entidades que tengan la calificación de partes vinculadas, incluyendo los dividendos a pagar. Asimismo, este subgrupo incluye las provisiones cuya cancelación se prevea en el corto plazo.
Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo corriente del balance.
La parte de los pasivos a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo corriente del balance; a estos efectos se tras pasará a este subgrupo el importe que representen las deudas y provisiones a largo plazo con vencimiento a corto de las cuentas correspondientes de los subgrupos 14 y 17.

520. *Deudas a corto plazo con entidades de crédito*
Las contraídas con entidades de crédito por préstamos recibidos y otros débitos, con vencimiento no superior a un año.
El contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:
5200. *Préstamos a corto plazo de entidades de crédito*
Cantidad que corresponde por este concepto de acuerdo con las estipulaciones del contrato.
a) Se abonará:
a1) A la formalización del préstamo, por el importe recibido, minorado, en su caso, en los costes de la transacción, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
a2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.
b) Se cargará por el reintegro, total o parcial, con abono a cuentas del sub grupo 57.
5201. *Deudas a corto plazo por crédito dispuesto*

Deudas por cantidades dispuestas en póliza de crédito.
a) Se abonará:
a1) Por las cantidades dispuestas, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
a2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.
b) Se cargará por la cancelación, total o parcial, de la deuda, con abono a cuentas del subgrupo 57.

5208. *Deudas por efectos descontados*
Deudas a corto plazo con entidades de crédito consecuencia del descuento de efectos.
a) Se abonará:
a1) Al descontar los efectos, por el importe percibido, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, por los inter eses y gastos soportados, con cargo, generalmente, a la cuenta 665.
a2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.
b) Se cargará:
b1) Al vencimiento de los efectos aten di dos, con abono, generalmente, a las cuentas 431 y 441.
b2) Por el importe de los efectos no atendidos al vencimiento, con abono a cuentas del subgrupo 57.

5209. Deudas por operaciones de «factoring».
Deudas a corto plazo con entidades de crédito consecuencia de operaciones de «factoring» en las que la empresa retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de los derechos de cobro.
a) Se abonará:
a1) Por la financiación obtenida, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, por los inter eses y gastos soportados, con cargo, general mente, a la cuenta 665.
a2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.
b) Se cargará:
b1) Al vencimiento de los derechos de cobro atendidos, con abono, generalmente, a la cuenta 432.
b2) Por el importe de los derechos de cobro no atendidos al vencimiento, con abono a cuentas del subgrupo 57.

521. *Deudas a corto plazo*
Las contraídas con terceros por préstamos recibidos y otros débitos no incluidos en otras cuentas de este subgrupo, con vencimiento no superior a un año.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará:
a1) A la formalización de la deuda o del préstamo, por el importe recibido, minorado, en su caso, en los costes de la transacción, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
a2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.
b) Se cargará por el reintegro, total o parcial, con abono a cuentas del subgrupo 57.

522. *Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados*
Cantidades concedidas por las Administraciones Públicas, tanto nacionales como internacionales, empresas o particulares con carácter de subvención, donación o legado reintegrable, con vencimiento no superior a un año.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará por las cantidades concedidas a la empresa, con cargo, generalmente, a cuentas de los subgrupos 47 ó 57.
b) Se cargará:
b1) Por cualquier circunstancia que determine la reducción total o parcial de las mismas, con arreglo a los términos de su concesión, con abono, generalmente, a la cuenta 4758.
b2) Si pierde su carácter de reintegrable, con abono de su saldo a las cuentas 130, 131 ó 132 o a cuentas del subgrupo 74.

523. *Proveedores de inmovilizado a corto plazo*
Deudas con suministradores de bienes definidos en el grupo 2, con vencimiento no superior a un año.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará:
a1) Por la recepción a conformidad de los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.
a2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.
b) Se cargará:
b1) Por la instrumentación de las deudas en efectos a pagar, con abono a la cuenta 525.
b2) Por la cancelación, total o parcial, de las deudas, con abono a cuentas del subgrupo 57.

524. *Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo*
Deudas con vencimiento no superior a un año con otras entidades en calidad de cedentes del uso de bienes, en acuerdos que deban calificarse como arrendamientos financieros en los términos recogidos en las normas de registro y valoración.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará:
a1) Por la recepción a conformidad del derecho de uso sobre los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.
a2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.
b) Se cargará por la cancelación, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

525. *Efectos a pagar a corto plazo*
Deudas contraídas por préstamos recibidos y otros débitos con vencimiento no superior a un año, instrumentadas mediante efectos de giro, incluidas

aquellas que tengan su origen en suministros de bienes de inmoviliza do.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará:
a1) Cuando la empresa acepte los efectos, con cargo, generalmente, a cuentas de este sub grupo.
a2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.
b) Se cargará por el pago de los efectos al llegar su vencimiento, con abono a cuentas del subgrupo 57.

526. *Dividendo activo a pagar*
Deudas con accionistas por dividendos activos, sean definitivos o «a cuenta» de los beneficios del ejercicio.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará:
a1) Por el dividendo «a cuenta» que se acuerde, con cargo a la cuenta 557.
a2) Por el dividendo definitivo, excluido en su caso el dividendo «a cuenta», al aprobarse la distribución de beneficios, con cargo a la cuenta 129.
a3) De acordarse el reparto de reservas expresas de libre disposición, con cargo a cuentas del sub grupo 11.
b) Se cargará:
b1) Por la retención a cuenta de impuestos, con abono a la cuenta 475.
b2) Al pago, con abono a cuentas del sub grupo 57.

527. *Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito*
Intereses a pagar, con vencimiento a corto plazo, de deudas con entidades de crédito.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará por el importe de los intereses explícitos devengados durante el ejercicio, incluidos los no vencidos, con cargo a la cuenta 662.
b) Se cargará cuando se produzca el pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

528. *Intereses a corto plazo de deudas*
Intereses a pagar, con vencimiento a corto plazo, de deudas, excluidos los que deban ser registrados en la cuenta 527.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará por el importe de los intereses explícitos devengados durante el ejercicio, incluidos los no vencidos, con cargo a la cuenta 662.
b) Se cargará:
b1) Por la retención a cuenta de impuestos, cuando proceda, con abono a la cuenta 475.
b2) Al pago, con abono a cuentas del sub grupo 57.

529. *Provisiones a corto plazo*
Las provisiones incluidas en el subgrupo 14 cuya cancelación se prevea en el corto plazo, deberán figurar en el epígrafe del pasivo corriente «Provisiones a corto plazo»; a estos efectos se tras pasará a este subgrupo el importe que represente la obligación a largo plazo con vencimiento a corto de las cuentas correspondientes del subgrupo 14.
El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras incluidas en este subgrupo es análogo al de las correspondientes cuentas del subgrupo 14.

53. INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO EN PARTES VINCULADAS
530. Participaciones a corto plazo en partes vinculadas.
5303. Participaciones a corto plazo en empresas del grupo.
5304. Participaciones a corto plazo en empresas asociadas.
5305. Participaciones a corto plazo en otras partes vinculadas.
531. Valores representativos de deuda a corto plazo de partes vinculadas.
5313. Valores representativos de deuda a corto plazo de empresas del grupo.
5314. Valores representativos de deuda a corto plazo de empresas asociadas.
5315. Valores representativos de deuda a corto plazo de otras partes vinculadas.
532. Créditos a corto plazo a partes vinculadas.
5323. Créditos a corto plazo a empresas del grupo.
5324. Créditos a corto plazo a empresas asociadas.
5325. Créditos a corto plazo a otras partes vinculadas.
533. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de partes vinculadas.
5333. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de empresas del grupo.
5334. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de empresas asociadas.
5335. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de otras partes vinculadas.
534. Intereses a corto plazo de créditos a partes vinculadas.
5343. Intereses a corto plazo de créditos a empresas del grupo.
5344. Intereses a corto plazo de créditos a empresas asociadas.
5345. Intereses a corto plazo de créditos a otras partes vinculadas.
535. Dividendo a cobrar de inversiones financieras en partes vinculadas.
5353. Dividendo a cobrar de empresas del grupo.
5354. Dividendo a cobrar de empresas asociadas.
5355. Dividendo a cobrar de otras partes vinculadas.
539. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en partes vinculadas.
5393. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en empresas del grupo.
5394. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en empresas asociadas.

5395. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en otras partes vinculadas.
Inversiones financieras a corto plazo en empresas del grupo, multigrupo, asociadas y otras partes vinculadas, cualquiera que sea su forma de instrumentación, incluidos los dividendos e intereses devengados, con vencimiento no superior a un año, o sin vencimiento (como los instrumentos de patrimonio), cuando la empresa tenga la intención de venderlos en el corto plazo. También se incluirán en este subgrupo las fianzas y depósitos a corto plazo constituidos con estas personas o entidades y demás tipos de activos financieros e inversiones a corto plazo con estas personas o entidades. Estas inversiones se recogerán en las cuentas de tres o más cifras que se desarrollen.
La parte de las inversiones a largo plazo, con personas o entidades vinculadas, que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el activo corriente del balance, en el epígrafe «Inversiones en empresas del grupo y asociadas a corto plazo»; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que represente la inversión a largo plazo con vencimiento a corto plazo de las cuentas correspondientes del subgrupo 24.

530. *Participaciones a corto plazo en partes vinculadas*
Inversiones a corto plazo en derechos sobre el patrimonio neto -con o sin cotización en un mercado regulado de partes vinculadas; generalmente, acciones emitidas por una sociedad anónima o participaciones en sociedades de responsabilidad limitada.
Figurará en el activo corriente del balance.

5303/5304 *Participaciones a corto plazo en empresas del grupo/en empresas asociadas*
El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:
a) Se cargarán a la suscripción o compra, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 539.
b) Se abonarán por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, si existen desembolsos pendientes a la cuenta 539 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

5305. *Participaciones a corto plazo en otras partes vinculadas*
El movimiento de la cuenta citada es el siguiente:
a) Se cargará:
a1) A la suscripción o compra, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 539.
a2) Por las variaciones en su valor razonable, con abono a la cuenta 763.
b) Se abonará:
b1) Por las variaciones en su valor razonable, con cargo a la cuenta 663.
b2) Por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y si existen desembolsos pendientes a la cuenta 539.

531. *Valores representativos de deuda a corto plazo de partes vinculadas*
Inversiones a corto plazo en obligaciones, bonos u otros valores representativos de deuda, incluidos aquellos que fijan su rendimiento en función de índices o sistemas análogos, emitidos por partes vinculadas, con vencimiento no superior a un año.
Figurará en el activo corriente del balance.

5313/5314/5315
Con carácter general, el movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:
a) Se cargarán:
a1) A la suscripción o compra, por el precio de adquisición, excluidos los intereses explícitos devengados y no vencidos, con abono a cuentas del subgrupo 57.
a2) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del valor, con abono, generalmente, a la cuenta 761.
b) Se abonarán por las enajenaciones, amortizaciones o baja del activo de los valores, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

532. *Créditos a corto plazo a partes vinculadas*
Inversiones a corto plazo en préstamos y otros créditos no comerciales, incluidos los derivados de enajenaciones de in movilizado, los originados por operaciones de arrendamiento financiero y las imposiciones a corto plazo, estén o no formalizados mediante efectos de giro, concedidos a partes vinculadas, con vencimiento no superior a un año. Los diferentes créditos mencionados figurarán en cuentas de cinco cifras.
Figurará en el activo corriente del balance.

5323/5324/5325
El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:
a) Se cargarán:
a1) A la formalización del crédito, por el importe de éste, con abono a cuentas del sub grupo 57.
a2) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del crédito, con abono, generalmente, a la cuenta 762.
b) Se abonarán por el reintegro, total o parcial o baja del activo, con cargo, general mente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

533. *Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de partes vinculadas*
Intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de valores representativos de deuda a partes vinculadas.
Figurará en el activo corriente del balance.

5333/5334/5335
El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:
a) Se cargarán:
a1) A la suscripción o compra de los valores, por el importe de los intereses explícitos devengados y no vencidos cuyo vencimiento no sea superior a un año, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
a2) Por los intereses explícitos devengados, cuyo vencimiento no sea superior a un año, con abono a la cuenta 761.
b) Se abonarán:
b1) Por el importe de los intereses cobra dos, con cargo a cuentas del sub grupo 57.
b2) A la enajenación, amortización o baja del activo de los valores, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

534. *Intereses a corto plazo de créditos a partes vinculadas*
Intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de créditos a partes vinculadas.
Figurará en el activo corriente del balance.

5343/5344/5345
El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:
a) Se cargarán por los intereses explícitos devengados, cuyo vencimiento no sea superior a un año, con abono a la cuenta 762.
b) Se abonarán:
b1) Por el importe de los intereses cobra dos, con cargo a cuentas del sub grupo 57.
b2) Por el reintegro, total o parcial, o baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

535. *Dividendo a cobrar de inversiones financieras en partes vinculadas*
Créditos por dividendos, sean definitivos o «a cuenta», pendientes de cobro, procedentes de inversiones financieras en empresas vinculadas.
Figurará en el activo corriente del balance.

5353/5354/5355
El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:
a) Se cargarán por el importe devengado, con abono a la cuenta 760.
b) Se abonarán por el importe cobrado, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y por la retención soportada a la cuenta 473.

539. *Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en partes vinculadas*
Desembolsos pendientes, no exigidos, sobre participaciones en el patrimonio neto de partes vinculadas, cuando tengan la consideración de inversiones financieras a corto plazo.
Figurará en el activo corriente del balance, minorando la partida en la que se contabilicen las correspondientes participaciones.

5393/5394/5395
El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:
a) Se abonarán a la adquisición o suscripción de las acciones, por el importe pendiente de desembolsar, con cargo a la cuenta 530.
b) Se cargarán por los desembolsos que se vayan exigiendo, con abono a la cuenta 556, o a la cuenta 530 por los saldos pendientes, cuando se enajenen instrumentos de patrimonio no desembolsados totalmente.

54. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO
540. Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio.
541. Valores representativos de deuda a corto plazo.
542. Créditos a corto plazo.
543. Créditos a corto plazo por enajenación de in movilizado.
544. Créditos a corto plazo al personal.
545. Dividendo a cobrar.
546. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda.
547. Intereses a corto plazo de créditos.
548. Imposiciones a corto plazo.
549. Desembolsos pendientes sobre instrumentos de patrimonio a corto plazo.
Inversiones financieras temporales no relaciona das con partes vinculadas, cual quiera que sea su forma de instrumentación, incluidos los intereses devengados, con vencimiento no superior a un año o sin vencimiento (como los instrumentos de patrimonio), cuando la empresa tenga la intención de venderlos en el corto plazo.
La parte de las inversiones a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el activo corriente del balance, en el epígrafe «Inversiones financieras a corto plazo»; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que represente la inversión a largo plazo con vencimiento a corto plazo de las cuentas correspondientes del subgrupo 25.

540. Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio
Inversiones a corto plazo en derechos sobre el patrimonio neto -acciones con o sin cotización en un mercado regulado u otros valores, tales como, participaciones en instituciones de inversión colectiva, o participaciones en sociedades de

responsabilidad limitada- de entidades que no tengan la consideración de partes vinculadas.
Figurará en el activo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se cargara:
a1) A la suscripción o compra, con abono a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 549.
a2) Por las variaciones en su valor razonable, con abono a la cuenta 763.
b) Se abonará:
b1) Por las variaciones en su valor razonable, con cargo a la cuenta 663.
b2) Por las enajenaciones y en general por la baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y si existen desembolsos pendientes a la cuenta 549.

541. *Valores representativos de deuda a corto plazo*
Inversiones a corto plazo, por suscripción o adquisición de obligaciones, bonos u otros valores de renta fija, incluidos aquellos que fijan su rendimiento en función de índices o sistemas análogos.
Cuando los valores suscritos o adquiridos hayan sido emitidos por partes vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 531.
Figurará en el activo corriente del balance.
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará:
a1) A la suscripción o compra, por el precio de adquisición, excluidos los intereses explícitos devengados y no vencidos, con abono, a cuentas del subgrupo 57.
a2) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del valor, con abono, generalmente, a la cuenta 761.
b) Se abonará por la enajenación, amortización o baja del activo de los valores, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.
542. *Créditos a corto plazo*
Los préstamos y otros créditos no comerciales concedidos a terceros incluidos los formalizados mediante efectos de giro, con vencimiento no superior a un año.
Cuando los créditos hayan sido concertados con partes vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 532.
En esta cuenta se incluirán también las donaciones y legados de capi tal, reintegrables o no, concedidas a la empresa, a cobrar a corto plazo, que se liquiden mediante la entrega de efectivo u otros instrumentos financieros, excluidas las subvenciones que deban registrarse en cuentas de los subgrupos 44 ó 47.
Figurará en el activo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará:
a1) A la formalización del crédito por el importe de éste, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
a2) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del crédito, con abono, generalmente, a la cuenta 762.
b) Se abonará por el reintegro, total o parcial o baja del activo, con cargo, general mente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

543. *Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado*
Créditos a terceros cuyo vencimiento no sea superior a un año, con origen en operaciones de enajenación de inmovilizado.
Cuando los créditos por enajenación de in movilizado hayan sido concertados con partes vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 532.
Figurará en el activo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará:
a1) Por el importe de dichos créditos, excluidos los intereses que en su caso se hubieran acordado, con abono a cuentas del grupo 2.
a2) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del crédito, con abono, generalmente, a la cuenta 762.
b) Se abonará por el reintegro, total o parcial o baja del activo, con cargo, general mente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

544. *Créditos a corto plazo al personal*
Créditos concedidos al personal de la empresa, que no tenga la calificación de parte vinculada, cuyo vencimiento no sea superior a un año.
Figurará en el activo corriente del balance.
Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 542.

545. *Dividendo a cobrar*
Créditos por dividendos, sean definitivos o «a cuenta», pendientes de cobro.
Figurará en el activo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará por el importe devengado, con abono a la cuenta 760.
b) Se abonará por el importe cobrado, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y por la retención soportada a la cuenta 473.

546. *Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda* Intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de valores representativos de deuda.
Figurará en el activo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará:
a1) A la suscripción o compra de los valores, por el importe de los intereses explícitos devengados y no vencidos, cuyo vencimiento no sea superior a un

año, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
a2) Por los intereses explícitos devengados, cuyo vencimiento no sea superior a un año, con abono a la cuenta 761.
b) Se abonará:
b1) Por el importe de los intereses cobra dos, con cargo a cuentas del subgrupo 57.
b2) A la enajenación, amortización o baja del activo de los valores, con cargo, generalmente, a cuentas del sub grupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

547. *Intereses a corto plazo de créditos*
Intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de créditos.
Figurará en el activo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará por los intereses explícitos devengados, cuyo vencimiento no sea superior a un año, con abono a la cuenta 762.
b) Se abonará:
b1) Por el importe de los intereses cobra dos, con cargo a cuentas del subgrupo 57.
b2) Por el reintegro, total o parcial, o baja del activo, con cargo, generalmente a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

548. *Imposiciones a corto plazo*
Saldos favorables en Bancos e Instituciones de Crédito formalizados por medio de «cuenta a plazo» o similares, con vencimiento no superior a un año y de acuerdo con las condiciones que rigen para el sistema financiero.
También se incluirán, con el debido desarrollo en cuentas de cuatro cifras, los intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de imposiciones a plazo.
Cuando las imposiciones a plazo hayan sido concertadas con partes vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 532.
Figurará en el activo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará a la formalización, por el importe entregado.
b) Se abonará a la recuperación o traspaso de los fon dos.

549. *Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a corto plazo*
Desembolsos pendientes, no exigidos, sobre participaciones en el patrimonio neto de empresas que no tengan la consideración de partes vinculadas, cuando se trate de inversiones financieras a corto plazo.
Figurará en el activo corriente del balance, minorando la partida en la que se contabilicen las correspondientes participaciones.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará a la adquisición o suscripción de las acciones, por el importe pendiente de desembolsar, con cargo a la cuenta 540.
b) Se cargará por los desembolsos que se vayan exigiendo, con abono a la cuenta 556 o a la cuenta 540 por los saldos pendientes, cuando se enajenen instrumentos de patrimonio no desembolsados total mente.

55. OTRAS CUENTAS NO BANCARIAS.
550. Titular de la explotación.
551. Cuenta corriente con socios y ad ministradores.
552. Cuenta corriente con otras personas y entidades vinculadas.
5523. Cuenta corriente con empresas del grupo.
5524. Cuenta corriente con empresas asociadas.
5525. Cuenta corriente con otras partes vinculadas.
554. Cuenta corriente con uniones temporales de empresas y comunidades de bienes.
555. Partidas pendientes de aplicación.
556. Desembolsos exigidos sobre participaciones en el patrimonio neto.
557. Dividendo activo a cuenta.
558. Socios por desembolsos exigidos.
5580. Socios por desembolsos exigidos sobre acciones o participaciones ordinarias.
5585. Socios por desembolsos exigidos por acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros.
559. Derivados financieros a corto plazo.
5590. Activos por derivados financieros a corto plazo.
5595. Pasivos por derivados financieros a corto plazo.

550. *Titular de la explotación*
Cuenta corriente mantenida con el titular de la explotación que expresa la relación existente entre el patrimonio personal del titular y la empresa a lo largo del ejercicio.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará:
a1) Por los bienes y derechos traspasados a la empresa desde el patrimonio personal del titular.
a2) Por los resultados positivos no capitalizados, con cargo a la cuenta 129.
b) Se cargará por los bienes y derechos retira dos de la empresa con destino al patrimonio personal o al consumo final del titular.
c) Al final del ejercicio, se abonará o cargará, dependiendo de su saldo, con cargo o abono a la cuenta 102.

551/552. *Cuentas corrientes con . . .*
Cuentas corrientes de efectivo con socios, ad ministradores y cualquiera otra persona natural o jurídica que no sea Banco, banquero o Institución de Crédito, ni cliente o proveedor de la empresa, y que no correspondan a cuentas en participación.
Figurará en el activo corriente del balance la suma de saldos deudores, y en el pasivo corriente la suma de saldos acreedores.
Su movimiento es el siguiente:

Se cargarán por las remesas o entregas efectuadas por la empresa y se abonarán por las recepciones a favor de la empresa, con abono y cargo, respectivamente, a cuentas del subgrupo 57.

554. *Cuenta corriente con uniones temporales de empresas y comunidades de bienes*
Recoge los movimientos con las uniones temporales de empresas y comunidades de bienes en las que participe la empresa, derivados de aportaciones dinerarias, incluida la fundacional, devoluciones dinerarias de las uniones temporales de empresas, prestaciones recíprocas de medios, servicios y otros suplidos, y asignaciones de los resultados obtenidos en las mismas.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará por las remesas o entregas efectuadas por la empresa, con abono a las cuentas de los grupos 2, 5 y 7 que correspondan.
b) Se abonará por las recepciones a favor de la empresa, con cargo a las cuentas de los grupos 2, 5 y 6 que correspondan.

555. *Partidas pendientes de aplicación*
Remesas de fondos recibidas cuya causa no resulte, en principio, identificable y siempre que no correspondan a operaciones que por su naturaleza deban incluirse en otros subgrupos. Tales remesas permanecerán registradas en esta cuenta el tiempo estrictamente necesario para aclarar su causa.
Figurará en el pasivo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará por los cobros que se produzcan, con cargo a cuentas del subgrupo 57.
b) Se cargará al efectuar la aplicación, con abono a la cuenta a que realmente corresponda.

556. *Desembolsos exigidos sobre participaciones en el patrimonio neto*
Desembolsos exigidos y pendientes de pago correspondientes a participaciones en patrimonio neto.
Figurará en el pasivo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará cuando se exija el desembolso, con cargo a cuentas de los subgrupos 24, 25, 53 ó 54.
b) Se cargará por los desembolsos que se efectúen, con abono a cuentas del subgrupo 57.

557. *Dividendo activo a cuenta*
Importes, con carácter de «a cuenta» de beneficios, cuya distribución se acuerde por el órgano competente.
Figurará en el patrimonio neto, minorando los fon dos propios.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará al acordarse su distribución, con abono a la cuenta 526.
b) Se abonará por el importe de su saldo cuando se tome la de cisión sobre la distribución y aplicación de los beneficios, con cargo a la cuenta 129.

558. *Socios por desembolsos exigidos*
5580. *Socios por desembolsos exigidos sobre acciones o participaciones ordinarias.*
Capital social escriturado, pendiente de desembolso, cuyo importe ha sido exigido a los accionistas o partícipes.
Se desglosarán, con el debido desarrollo en cuentas de cinco cifras, los desembolsos pendientes en mora.
Figurará en el activo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará por los desembolsos exigidos, con abono a la cuenta 1030.
b) Se abonará en la medida en que dichos desembolsos se vayan efectuando, con cargo a cuentas del subgrupo 57.
5585. *Socios por desembolsos exigidos sobre acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros.*
Importe correspondiente a las acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros, emitidas y suscritas, pendientes de desembolso, cuyo importe ha sido exigido a los suscriptores.
Se desglosarán, con el debido desarrollo en cuentas de cinco cifras, los desembolsos pendientes en mora.
Figurará en el pasivo no corriente del balance, con signo negativo, minorando el epígrafe «Deudas a largo plazo con características especiales».
Su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará por los desembolsos exigidos, con abono a la cuenta 153.
b) Se abonará en la medida en que dichos desembolsos se vayan efectuando, con cargo a las cuentas del subgrupo 57.
559. *Derivados financieros a corto plazo*
Importe correspondiente a las operaciones con derivados financieros, clasificados en la cartera de negociación de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, cuyo plazo de liquidación no sea superior a un año. En particular, se recogerán en esta cuenta las primas pagadas o cobradas en operaciones con opciones, así como, con carácter general, las variaciones en el valor razonable de los instrumentos financieros derivados con los que opere la empresa: opciones, futuros, permutas financieras compraventa a plazo de moneda extranjera, etc.
El contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:
5590. *Activos por derivados financieros a corto plazo.*
Importe correspondiente a las operaciones con derivados financieros a corto plazo, con valoración favorable para la empresa, incluidos en la categoría «Activos financieros mantenidos para negociar».
Figurará en el activo corriente del balance.
a) Se cargará:
a1) Por las cantidades satisfechas en el momento de la contratación, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a2) Por las ganancias que se generen en el ejercicio, con abono a la cuenta 763.
b) Se abonará:
b1) Por las pérdidas que se generen en el ejercicio hasta el límite del importe por el que figurara registrado el derivado en el activo en el ejercicio anterior, con cargo a la cuenta 663.
b2) Por el importe recibido en el momento de la liquidación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
5595. Pasivos por derivados financieros a corto plazo.
Importe correspondiente a las operaciones con derivados financieros a corto plazo, con valoración desfavorable para la empresa, incluidos en la categoría «Pasivos financieros mantenidos para negociar».
Figurará en el pasivo corriente del balance.
a) Se abonará:
a1) Por el importe recibido en el momento de la contratación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
a2) Por las pérdidas que se generen en el ejercicio, con cargo a la cuenta 663.
b) Se cargará:
b1) Por las ganancias que se generen en el ejercicio hasta el límite del importe por el que figurara registrado el derivado en el pasivo en el ejercicio anterior, con abono a la cuenta 763.
b2) Por las cantidades satisfechas en el momento de la liquidación, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

56. FIANZAS Y DEPÓSITOS RECIBIDOS Y CONSTITUIDOS A COR TO PLAZO Y AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN
560. Fianzas recibidas a corto plazo.
561. Depósitos recibidos a corto plazo.
565. Fianzas constituidas a corto plazo.
566. Depósitos constituidos a corto plazo.
567. Intereses pagados por anticipado.
568. Intereses cobrados por anticipado.
La parte de las fianzas y depósitos, recibidos o constituidos, a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo o activo corriente del balance; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que representen las fianzas y depósitos a largo plazo con vencimiento a corto de las cuentas correspondientes de los subgrupos 18 y 26.

560. *Fianzas recibidas a corto plazo*
Efectivo recibido como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo no superior a un año.
Figurará en el pasivo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará a la constitución, por el efectivo recibido, con cargo a cuentas del sub grupo 57.
b) Se cargará:
b1) A la cancelación, con abono a cuentas del subgrupo 57.
b2) Por incumplimiento de la obligación afianzada que determine pérdidas en la fianza, con abono a la cuenta 759.

561. *Depósitos recibidos a corto plazo.*
Efectivo recibido en concepto de depósito irregular, a plazo no superior a un año.
Figurará en el pasivo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará a la constitución, por el efectivo recibido, con cargo a cuentas del subgrupo 57.
b) Se cargará a la cancelación, con abono a cuentas del subgrupo 57.

565. *Fianzas constituidas a corto plazo*
Efectivo entregado como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo no superior a un año.
Figurará en el activo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará a la constitución, por el efectivo entregado, con abono a cuentas del sub grupo 57.
b) Se abonará:
b1) A la cancelación, con cargo a cuentas del subgrupo 57.
b2) Por incumplimiento de la obligación afianzada que determine pérdidas en la fianza, con cargo a la cuenta 659.

566. *Depósitos constituidos a corto plazo*
Efectivo entregado en concepto de depósito ir regular, a plazo no superior a un año.
Figurará en el activo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará a la constitución, por el efectivo entregado, con abono a cuentas del subgrupo 57.
b) Se abonará a la cancelación, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

567. *Intereses pagados por anticipado*
Intereses pagados por la empresa que corresponden a ejercicios siguientes.
Figurará en el activo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a las cuentas del subgrupo 66 que hayan registrado los intereses contabilizados.
b) Se abonará, al principio del ejercicio siguiente, con cargo a cuentas del subgrupo 66.

568. *Intereses cobrados por anticipado*
Intereses cobrados por la empresa que corresponden a ejercicios siguientes.
Figurará en el pasivo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a las cuentas del subgrupo 76 que hayan registrado los intereses contabilizados.
b) Se cargará, al principio del ejercicio siguiente, con abono a cuentas del subgrupo 76.

57. TESORERÍA
570. Caja, euros.
571. Caja, moneda extranjera.
572. Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros.
573. Bancos e instituciones de crédito c/c vista, moneda extranjera.
574. Bancos e instituciones de crédito, cuentas de ahorro, euros.
575. Bancos e instituciones de crédito, cuentas de ahorro, moneda extranjera.
576. Inversiones a corto plazo de gran liquidez.

570/571. *Caja, . . .*
Disponibilidades de medios líquidos en caja.
Figurarán en el activo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:
Se cargarán a la entrada de los medios líquidos y se abonarán a su salida, con abono y cargo a las cuentas que han de servir de contrapartida, según la naturaleza de la operación que provoca el cobro o el pago.

572/573/574/575. *Bancos e instituciones de crédito . . .*
Saldos a favor de la empresa, en cuentas corrientes a la vista y de ahorro de disponibilidad inmediata en Bancos e Instituciones de Crédito, entendiendo por tales Cajas de Ahorros, Cajas Rurales y Cooperativas de Crédito para los saldos situados en España y entidades análogas si se trata de saldos situados en el extranjero.
Se excluirán de contabilizar en este subgrupo los saldos en los Bancos e instituciones citadas cuando no sean de disponibilidad inmediata, así como los saldos de disposición inmediata si no estuvieran en poder de Bancos o de las instituciones referidas. También se excluirán los descubiertos bancarios que figurarán en todo caso en el pasivo corriente del balance.
Figurarán en el activo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se cargarán por las entregas de efectivo y por las transferencias, con abono a la cuenta que ha de servir de contrapartida, según sea la naturaleza de la operación que provoca el cobro.
b) Se abonarán por la disposición, total o parcial, del saldo, con cargo a la cuenta que ha de servir de contrapartida, según sea la naturaleza de la operación que provoca el pago.

576. *Inversiones a corto plazo de gran liquidez*
Inversiones financieras convertibles en efectivo, con un vencimiento no superior a tres meses desde la fecha de adquisición, que no tengan riesgos significativos de cambio de valor y que formen parte de la política de gestión normal de la tesorería de la empresa.
Figurará en el activo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:
Se cargará a la entrada de las inversiones financieras y se abonará a su salida, con abono y cargo a las cuentas que han de servir de contrapartida.

59. DETERIORO DEL VALOR DE INVERSIONES FINANCIERAS
A CORTO PLAZO
593. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en partes vinculadas.
5933. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en empresas del grupo.
5934. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en empresas asociadas.
5935. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en otras partes vinculadas.
594. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de partes vinculadas.
5943. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de empresas del grupo.
5944. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de empresas asociadas.
5945. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de otras partes vinculadas.
595. Deterioro de valor de créditos a corto plazo a partes vinculadas.
5953. Deterioro de valor de créditos a corto plazo a empresas del grupo.
5954. Deterioro de valor de créditos a corto plazo a empresas asociadas.
5955. Deterioro de valor de créditos a corto plazo a otras partes vinculadas.
596. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo.
597. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo.
598. Deterioro de valor de créditos a corto plazo.
Expresión contable de las correcciones de valor motivadas por las pérdidas por deterioro de los activos incluidos en el grupo 5.
En el supuesto de posteriores recuperaciones de valor, de acuerdo con lo que al respecto disponen las correspondientes normas de registro y valoración, las pérdidas por deterioro reconocidas deberán reducirse has a su total recuperación, cuando así proceda de acuerdo con lo dispuesto en dichas normas.
Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance minorando la partida en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

593. *Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en partes vinculadas*
Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda a las inversiones a corto plazo en partes vinculadas.

5933/5934/5935
El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:
a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 698.
b) Se cargarán:

b1) Cuando desaparezcan las causas que de terminaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 798.
b2) Cuando se enajenen los valores o se den de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 53.

594. *Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de partes vinculadas*
Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda a las inversiones a corto plazo en valores representativos de deuda emitidos por personas o entidades que tengan la calificación de partes vinculadas.

5943/5944/5945
El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:
a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 698.
b) Se cargarán:
b1) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 798.
b2) Cuando se enajenen los valores o se den de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 53.

595. *Deterioro del valor de créditos a corto plazo a partes vinculadas*
Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor correspondientes a créditos a corto plazo, concedidos a partes vinculadas.

5953/5954/5955
El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:
a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 699.
b) Se cargarán:
b1) Cuando desaparezcan las causas que de terminaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 799.
b2) Por la parte de crédito que resulte incobrable, con abono a cuentas del subgrupo 53.

596. *Deterioro de valor de participaciones a corto plazo*
Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor de participaciones a corto plazo en el patrimonio neto de entidades que no tienen la consideración de partes vinculadas.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 698.
b) Se cargará:
b1) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 798.
b2) Cuando se enajenen los valores o se den de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 54.

597. *Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo*
Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponde a las inversiones a corto plazo en valores representativos de deuda emitidos por personas o entidades que no tengan la calificación de partes vinculadas.
Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 594.

598. *Deterioro de valor de créditos a corto plazo*
Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor en créditos del subgrupo 54.
Su movimiento es análogo al señalado para cuenta 595.

Grupo 6
COMPRAS Y GASTOS

Aprovisionamientos de mercaderías y demás bienes adquiridos por la empresa para revenderlos, bien sea sin alterar su forma y sustancia, o previo sometimiento a procesos industriales de adaptación, transformación o construcción.
Comprende también todos los gastos del ejercicio, incluidas las adquisiciones de servicios y de materiales consumibles, la variación de existencias adquiridas y otros gastos y pérdidas del ejercicio.
En general todas las cuentas del grupo 6 se abonan, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 129; por ello, al exponer los movimientos de las sucesivas cuentas del grupo sólo se hará referencia al cargo. En las excepciones se citarán los motivos de abono y cuentas de contrapartida.

60. COMPRAS
600. Compras de mercaderías.
601. Compras de materias primas.
602. Compras de otros aprovisionamientos.
606. Descuentos sobre compras por pronto pago.
607. Trabajos realizados por otras empresas.
608. Devoluciones de compras y operaciones similares.
609. «Rappels» por compras.
Las cuentas del subgrupo 60 se adaptarán por las empresas a las características de las operaciones que realizan, con la denominación específica que a estas corresponda.

600/601/602/607. *Compras de . . .*
Aprovisionamiento de la empresa de bienes incluidos en los subgrupos 30, 31 y 32.
Comprende también los trabajos que, formando parte del proceso de producción propia, se encarguen a otras empresas.
Estas cuentas se cargarán por el importe de las compras, a la recepción de las remesas de los proveedores o a su puesta en camino si las

mercaderías y bienes se transportasen por cuenta de la empresa, con abono a cuentas del subgrupo 40 ó 57.
En particular, la cuenta 607 se cargará a la recepción de los trabajos encargados a otras empresas.

606. *Descuentos sobre compras por pronto pago.*
Descuentos y asimilados que le concedan a la empresa sus proveedores, por pronto pago, no incluidos en factura.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará por los descuentos y asimilados concedidos, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 40.
b) Se cargará por el saldo al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129.

608. *Devoluciones de compras y operaciones similares*
Remesas devueltas a proveedores, normalmente por incumplimiento de las condiciones del pedido. En esta cuenta se contabilizarán también los descuentos y similares originados por la misma causa, que sean posteriores a la recepción de la factura.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará por el importe de las compras que se devuelvan y, en su caso, por los descuentos y similares obtenidos, con cargo a cuentas del subgrupo 40 ó 57.
b) Se cargará por el saldo al cierre de ejercicio, con abono a la cuenta 129.

609. «*Rappels» por compras*
Descuentos y similares que se basen en haber alcanzado un determinado volumen de pedidos.
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará por los «rappels» que correspondan a la empresa, concedidos por los proveedores, con cargo a cuentas del subgrupo 40 ó 57.
b) Se cargará por el saldo al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129.

61. VARIACIÓN DE EXISTENCIAS
610. Variación de existencias de mercaderías.
611. Variación de existencias de materias primas.
612. Variación de existencias de otros aprovisionamientos.

610/611/612. *Variación de existencias de . . .*
Cuentas destinadas a registrar, al cierre de ejercicio, las variaciones entre las existencias finales y las iniciales, correspondientes a los subgrupos 30, 31 y 32 (mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos).
Su movimiento es el siguiente:
Se cargarán por el importe de las existencias iniciales y se abonarán por el de las existencias fina les, con abono y cargo, respectivamente, a cuentas de los subgrupos 30, 31 y 32. El saldo que resulte en estas cuentas se cargará o abonará, según los casos, a la cuenta 129.

62. SERVICIOS EXTERIORES
620. Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio.
621. Arrendamientos y cánones.
622. Reparaciones y conservación.
623. Servicios de profesionales independientes.
624. Transportes.
625. Primas de seguros.
626. Servicios bancarios y similares.
627. Publicidad, propaganda y relaciones públicas.
628. Suministros.
629. Otros servicios.
Servicios de naturaleza diversa adquiridos por la empresa, no incluidos en el subgrupo 60 o que no formen parte del precio de adquisición del inmovilizado o de las inversiones financieras a corto plazo.
Los cargos en las cuentas 620/629 se harán normalmente con abono a la cuenta 410, a cuentas del subgrupo 57, a provisiones del subgrupo 14 o de la cuenta 529 o, en su caso, a la cuenta 475.

620. *Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio*
Gastos de investigación y desarrollo por servicios encargados a otras empresas.
621. *Arrendamientos y cánones*
Arrendamientos.
Los devengados por el alquiler o arrendamiento operativo de bienes muebles e inmuebles en uso o a disposición de la empresa.
Cánones.
Cantidades fijas o variables que se satisfacen por el derecho al uso o a la concesión de uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial.

622. *Reparaciones y conservación*
Los de sostenimiento de los bienes comprendidos en el grupo 2.

623. *Servicios de profesionales independientes*
Importe que se satisface a los profesionales por los servicios prestados a la empresa. Comprende los honorarios de economistas, abogados, auditores, notarios, etc., así como las comisiones de agentes mediadores in dependientes.

624. *Transportes*
Transportes a cargo de la empresa realizados por terceros, cuando no proceda incluirlos en el precio de adquisición del inmovilizado o de las existencias. En esta cuenta se registrarán, entre otros, los transportes de ventas.

625. *Primas de seguros*
Cantidades satisfechas en concepto de primas de seguros, excepto las que se refieren al personal de la empresa y las de naturaleza financiera.

626. *Servicios bancarios y similares*
Cantidades satisfechas en concepto de servicios bancarios y similares, que no tengan la consideración de gastos financieros.

627. *Publicidad, propaganda y relaciones públicas*
Importe de los gastos satisfechos por los conceptos que indica la denominación de esta cuenta.

628. *Suministros*
Electricidad y cualquier otro abastecimiento que no tuviere la cualidad de almacenable.
629. *Otros servicios*
Los no comprendidos en las cuentas anteriores.
En esta cuenta se contabilizarán, entre otros, los gastos de viaje del personal de la empresa, incluidos los de transporte, y los gastos de oficina no incluidos en otras cuentas.

63. TRIBUTOS
630. Impuesto sobre beneficios.
6300. Impuesto corriente.
6301. Impuesto diferido.
631. Otros tributos.
633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.
634. Ajustes negativos en la imposición indirecta.
6341. Ajustes negativos en IVA de activo corriente.
6342. Ajustes negativos en IVA de inversiones.
636. Devolución de impuestos.
638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios.
639. Ajustes positivos en la imposición indirecta.
6391. Ajustes positivos en IVA de activo corriente.
6392. Ajustes positivos en IVA de inversiones.

630. *Impuesto sobre beneficios*
Importe del impuesto sobre beneficios devengado en el ejercicio, salvo el originado con motivo de una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto.
Con carácter general, el contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:
6300. *Impuesto corriente*
Se cargará:
a1) Por la cuota a ingresar, con abono a la cuenta 4752.
a2) Por las retenciones soportadas y los ingresos a cuenta del impuesto realiza dos, hasta el importe de la cuota líquida del período, con abono a la cuenta 473.
6301. *Impuesto diferido*
a) Se cargará:
a1) Por el importe de los pasivos por diferencias temporarias imponibles originados en el ejercicio, con abono a la cuenta 479.
a2) Por la aplicación de los activos por diferencias temporarias deducibles de ejercicios anteriores, con abono a la cuenta 4740.
a3) Por la aplicación del crédito impositivo como consecuencia de la compensación en el ejercicio de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, con abono a la cuenta 4745.
a4) Por el importe del efecto impositivo de las diferencias permanentes a imputar en varios ejercicios, con abono a la cuenta 1370.
a5) Por el importe del efecto impositivo correspondiente a las deducciones y bonificaciones a imputar en varios ejercicios, con abono a la cuenta 1371.
a6) Por la aplicación fiscal de las deducciones o bonificaciones de ejercicios anteriores, con abono a la cuenta 4742.
a7) Por el importe del efecto impositivo derivado de la transferencia a resultados de ingresos imputados directamente al patrimonio neto que hubieran ocasionado el correspondiente impuesto corriente en ejercicios previos, con abono a las cuentas 130, 131 ó 132.
b) Se abonará:
b1) Por el importe de los activos por diferencias temporarias deducibles originados en el ejercicio, con cargo a la cuenta 4740.
b2) Por el crédito impositivo generado en el ejercicio como consecuencia de la existencia de base imponible negativa a compensar, con cargo a la cuenta 4745.
b3) Por la cancelación de pasivos por diferencias temporarias imponibles de ejercicios anteriores, con cargo a la cuenta 479.
b4) Por las diferencias permanentes periodificadas que se imputan al ejercicio, con cargo a la cuenta 1370.
b5) Por las deducciones y bonificaciones periodificadas que se imputan al ejercicio, con cargo a la cuenta 1371.
b6) Por los activos por deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, pendientes de aplicar fiscalmente, con cargo a la cuenta 4742.
c) Se abonará o cargará, con cargo o abono en la cuenta 129.

631. *Otros tributos*
Importe de los tributos de los que la empresa es contribuyente y no tengan asiento específico en otras cuentas de este subgrupo o en la cuenta 477.
Se exceptúan igualmente los tributos que deban ser cargados en otras cuentas de acuerdo con las definiciones de las mismas, como sucede, entre otros, con los contabilizados en las cuentas 600/602 y en el subgrupo 62.
Esta cuenta se cargará cuando los tributos sean exigibles, con abono a cuentas de los subgrupos 47 y 57. Igualmente se cargará por el importe de la provisión dotada en el ejercicio con abono a las cuentas 141 y 5291.

633. *Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios*
Disminución, conocida en el ejercicio, de los activos por impuesto diferido o aumento, igualmente conocido en el ejercicio, de los pasivos por impuesto diferido, respecto de los activos y pasivos

por impuesto diferido anteriormente generados, salvo que dichos saldos se hayan originado como consecuencia de una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto.
Se cargará:
a1) Por el menor importe del activo por diferencias temporarias deducibles, con abono a la cuenta 4740.
a2) Por el menor importe del crédito impositivo por pérdidas a compensar, con abono a la cuenta 4745.
a3) Por el menor importe del activo por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar, con abono a la cuenta 4742.
a4) Por el mayor importe del pasivo por diferencias temporarias imponibles, con abono a la cuenta 479.

634. *Ajustes negativos en la imposición indirecta*
Aumento de los gastos por impuestos indirectos, que se produce como consecuencia de regularizaciones y cambios en la situación tributaria de la empresa.

6341/6342. *Ajustes negativos en IVA . . . .*
Importe de las diferencias negativas que resulten, en el IVA soportado deducible correspondiente a operaciones de bienes o servicios del activo corriente o de bienes de inversión, al practicarse las regularizaciones anuales derivadas de la aplicación de la Regla de Prorrata.
Estas cuentas se cargarán por el importe de la regularización anual, con abono a la cuenta 472.

636. *Devolución de impuestos*
Importe de los reintegros de impuestos exigibles por la empresa como consecuencia de pagos indebidamente realizados, excluidos aquellos que hubieran sido cargados en cuentas del grupo 2.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará cuando sean exigibles las devoluciones, con cargo a la cuenta 4709.
b) Se cargará por el saldo al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129.

638. *Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios*
Aumento, conocido en el ejercicio, de los activos por impuesto diferido o disminución, igualmente conocida en el ejercicio, de los pasivos por impuesto diferido, respecto de los activos y pasivos por impuesto diferido anteriormente generados, salvo que dichos saldos se hayan originado como consecuencia de una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto.
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:
a) Se abonará:
a1) Por el mayor importe del activo por diferencias temporarias deducibles, con cargo a la cuenta 4740.
a2) Por el mayor importe del crédito impositivo por pérdidas a compensar, con cargo a la cuenta 4745.
a3) Por el mayor importe del activo por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar, con cargo a la cuenta 4742.
a4) Por el menor importe del pasivo por diferencias temporarias imponibles, con cargo a la cuenta 479.
b) Se cargará por el saldo al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129.

639. *Ajustes positivos en la imposición indirecta*
Disminución de los gastos por impuestos indirectos, que se produce como consecuencia de regularizaciones y cambios en la situación tributaria de la empresa.

6391/6392. *Ajustes positivos en IVA*
Importe de las diferencias positivas que resulten, en el IVA soportado deducible correspondiente a operaciones de bienes o servicios del activo corriente o de bienes de inversión, al practicarse las regularizaciones anuales derivadas de la aplicación de la Regla de Prorrata.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se abonarán por el importe de la regularización anual, con cargo a la cuenta 472.
b) Se cargarán por el saldo al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129.

64. GASTOS DE PERSONAL.
640. Sueldos y salarios.
641. Indemnizaciones.
642. Seguridad Social a cargo de la empresa.
649. Otros gastos sociales.
Retribuciones al personal, cualquiera que sea la forma o el concepto por el que se satisfacen; cuotas de la Seguridad Social a cargo de la empresa y los demás gastos de carácter social.

640. *Sueldos y salarios*
Remuneraciones, fijas y eventuales, al personal de la empresa.
Se cargará por el importe íntegro de las remuneraciones devengadas:
a1) Por el pago en efectivo, con abono a cuentas del subgrupo 57.
a2) Por las devengadas y no pagadas, con abono a la cuenta 465.
a3) Por compensación de deudas pendientes, con abono a las cuentas 254, 460 y 544 según proceda.
a4) Por las retenciones de tributos y cuotas de la Seguridad Social a cargo del personal, con abono a cuentas del sub grupo 47.

641. *Indemnizaciones*
Cantidades que se entregan al personal de la empresa para resarcirle de un daño o perjuicio. Se incluyen específicamente en esta cuenta las indemnizaciones por despido y jubilaciones anticipadas.

Se cargará por el importe de las indemnizaciones, con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 46, 47 ó 57.

642. *Seguridad Social a cargo de la empresa*
Cuotas de la empresa a favor de los organismos de la Seguridad Social por las diversas prestaciones que éstos realizan.
Se cargará por las cuotas devengadas, con abono a la cuenta 476.

649. *Otros gastos sociales*
Gastos de naturaleza social realizados en cumplimiento de una disposición legal o voluntariamente por la empresa.
Se citan, a título indicativo, las subvenciones a economatos y comedores; sostenimiento de escuelas e instituciones de formación profesional; becas para estudio; primas por contratos de seguros sobre la vida, accidentes, enfermedad, etc., excepto las cuotas de la Seguridad Social.
Se cargará por el importe de los gastos, con abono a cuentas de los grupos 5 ó 7, según se paguen en efectivo o en mercaderías u otros productos.

65. OTROS GASTOS DE GESTIÓN.
650. Pérdidas de créditos comerciales incobrables.
651. Resultados de operaciones en común.
6510. Beneficio transferido (gestor).
6511. Pérdida soportada (partícipe o asociado no gestor).
659. Otras pérdidas en gestión corriente.
Gastos de gestión no comprendidos en otros subgrupos.

650. *Pérdidas de créditos comerciales incobrables*
Pérdidas por deterioro en insolvencias firmes de clientes y deudores del grupo 4.
Se cargará por el importe de las insolvencias firmes, con abono a cuentas de los subgrupos 43 y 44.

651. *Resultados de operaciones en común*
6510. *Beneficio transferido*
Beneficio que corresponde a los partícipes no gestores en las operaciones reguladas por los artículos 239 a 243 del Código de Comercio y en otras operaciones en común de análogas características.
En la cuenta 6510 la empresa gestora contabilizará dicho beneficio, una vez cumplimentados los requisitos del citado artículo 243, o los que sean procedentes según la legislación aplicable para otras operaciones en común.
La cuenta 6510 se cargará por el beneficio que deba atribuirse a los partícipes no gestores, con abono a la cuenta 419, 449 o a cuentas del subgrupo 57.
6511. *Pérdida soportada*
Pérdida que corresponde a la empresa como partí cipe no gestor de las operaciones acabadas de citar.
Se cargará por el importe de la pérdida, con abono a la cuenta 419, 449 o a cuentas del subgrupo 57.

659. *Otras pérdidas en gestión corriente.*
Las que teniendo esta naturaleza, no figuran en cuentas anteriores. En particular, reflejará la regularización anual de utillaje y herramientas.

66. GASTOS FINANCIEROS
660. Gastos financieros por actualización de provisiones.
661. Intereses de obligaciones y bonos.
662. Intereses de deudas.
663. Pérdidas por valoración de activos y pasivos financieros por su valor razonable.
664. Dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros.
665. Intereses por descuento de efectos y operaciones de «factoring».
666. Pérdidas en participaciones y valores representativos de deudas.
667. Pérdidas de créditos no comerciales.
668. Diferencias negativas de cambio.
669. Otros gastos financieros.
660. Gastos financieros por actualización de provisiones.
Importe de la carga financiera correspondiente a los ajustes de valor de las provisiones en concepto de actualización financiera.
Se cargará por el reconocimiento del ajuste de carácter financiero, con abono a las correspondientes cuentas de provisiones, incluidas en los subgrupos 14 y 52.

661. *Intereses de obligaciones y bonos*
Importe de los intereses devengados durante el ejercicio correspondientes a la financiación ajena instrumentada en valores representativos de deuda, cualquiera que sea el plazo de vencimiento y el modo en que estén instrumentados tales intereses, incluidos con el debido desglose en cuentas de cuatro o más cifras, los intereses implícitos que correspondan a la periodificación de la diferencia entre el importe de reembolso y el precio de emisión de los valores, menos, en su caso, los costes asociados a la transacción.
Se cargará al devengo de los intereses por el íntegro de los mismos, con abono, generalmente, a cuentas de los sub grupos 17, 50 ó 51 y, en su caso, a la cuenta 475.

662. *Intereses de deudas*
Importe de los intereses de los préstamos recibidos y otras deudas pendientes de amortizar, cualquiera que sea el modo en que se instrumenten tales intereses, realizándose los desgloses en las cuentas de cuatro o más cifras que sean necesarias; en particular, para registrar el interés implícito asociado a la operación.
Se cargará al devengo de los intereses por el íntegro de los mismos, con abono, generalmente, a

cuentas de los subgrupos 16, 17, 40, 51 ó 52 y, en su caso, a la cuenta 475.

663. *Pérdidas por valoración de activos y pasivos financieros por su valor razonable*
Pérdidas originadas por la valoración a valor razonable de activos y pasivos financieros clasificados como mantenidos para negociar o de activos financieros híbridos.
Se cargará por la disminución en el valor razonable de los activos financieros o el aumento en el valor de los pasivos financieros, con abono a la correspondiente cuenta del elemento patrimonial.

664. *Dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros*
Importe de los dividendos devengados durante el ejercicio correspondiente a la financiación ajena instrumentada en acciones o participaciones en el capital de la empresa que atendiendo a las características de la emisión deban contabilizarse como pasivo, cualquiera que sea el plazo de vencimiento.
Se cargará por el importe de los dividendos devengados, con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 51 ó 52 y, en su caso, a la cuenta 475.

665. *Intereses por descuento de efectos y operaciones de «factoring»*
Intereses en las operaciones de descuento de letras y otros efectos, así como en operaciones de «factoring» en las que la empresa retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de los derechos de cobro.
Se cargará por el importe de los intereses, con abono, generalmente, a la cuenta 5208 ó 5209.

666. *Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda*
Pérdidas producidas por la baja, enajenación, o cancelación de valores representativos de deuda e instrumentos de patrimonio, excluidas las que deban registrarse en las cuentas 663 y 673.
Se cargará por la pérdida producida, con abono a cuentas de los subgrupos 24, 25, 53 y 54.

667. *Pérdidas de créditos no comerciales*
Pérdidas producidas por insolvencias firmes de créditos no comerciales.
Se cargará por la pérdida producida con motivo de la insolvencia firme, con abono a cuentas de los sub grupos 24, 25, 53 y 54.

668. *Diferencias negativas de cambio*
Pérdidas producidas por modificaciones del tipo de cambio en partidas monetarias denominadas en moneda extranjera.
Se cargará:
a1) En cada cierre, por la pérdida de valoración de las partidas monetarias vivas a dicha fecha, con abono a las cuentas representativas de las mismas denominadas en moneda extranjera.
a2) Cuando venzan o se cancelen anticipadamente las partidas monetarias, mediante entrega del efectivo en moneda extranjera, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

669. *Otros gastos financieros*
Gastos de naturaleza financiera no recogidos en otras cuentas de este subgrupo. También recogerá las primas de seguros que cubren riesgos de naturaleza financiera; entre otras, las que cubran el riesgo de insolvencia de créditos no comerciales y el riesgo de tipo de cambio en moneda extranjera.
Se cargará por el importe de los gastos devengados, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 o a una cuenta representativa de deudas.

67. PÉRDIDAS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES Y GASTOS EXCEPCIONALES
670. Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible.
671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material.
672. Pérdidas procedentes de las inversiones inmobiliarias.
673. Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.
6733. Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo, empresas del grupo.
6734. Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo, empresas asociadas.
6735. Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo, otras partes vinculadas.
675. Pérdidas por operaciones con obligaciones propias.
678. Gastos excepcionales.

670/671/672. *Pérdidas procedentes del inmovilizado . . .*
Pérdidas producidas en la enajenación de inmovilizado intangible, material o las inversiones inmobiliarias o por su baja del activo, como consecuencia de pérdidas irreversibles de dichos activos.
Se cargarán por la pérdida producida en la enajenación o baja, con abono a las cuentas del grupo 2 que correspondan.

673. *Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas*
Pérdidas producidas en la enajenación de participaciones a largo plazo en partes vinculadas o por su baja del activo.

6733/6734/6735
Las cuentas citadas de cuatro cifras se cargarán por la pérdida producida en la enajenación o baja, con abono a cuentas del subgrupo 24.
675. *Pérdidas por operaciones con obligaciones propias.*

Pérdidas producidas con motivo de la amortización de obligaciones.
Se cargará, por la pérdida producida al amortizar los valores con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

678. *Gastos excepcionales.*
Pérdidas y gastos de carácter excepcional y cuantía significativa que atendiendo a su naturaleza no deban contabilizarse en otras cuentas del grupo 6.
A título indicativo se señalan los siguientes: los producidos por inundaciones, sanciones y multas, incendios, etc.

68. DOTACIONES PARA AMORTIZACIONES
680. Amortización del inmovilizado intangible.
681. Amortización del inmovilizado material.
682. Amortización de las inversiones inmobiliarias.

680/681/682. *Amortización de. . .*
Expresión de la depreciación sistemática anual efectiva sufrida por el inmovilizado intangible y mate rial, por su aplicación al proceso productivo, y por las inversiones inmobiliarias.
Se cargarán por la dotación del ejercicio, con abono a las cuentas 280, 281 y 282.

69. PÉRDIDAS POR DETERIORO Y OTRAS DOTACIONES
690. Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible.
691. Pérdidas por deterioro del inmovilizado material.
692. Pérdidas por deterioro de las inversiones inmobiliarias.
693. Pérdidas por deterioro de existencias.
694. Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales.
695. Dotación a la provisión por operaciones comerciales.
6954. Dotación a la provisión por contratos onerosos.
6959. Dotación a la provisión para otras operaciones comerciales.
696. Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo.
697. Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo.
698. Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo.
699. Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo.

690/691/692. *Pérdidas por deterioro del inmovilizado*
Corrección valorativa por deterioro de carácter reversible en el inmovilizado intangible y material y las inversiones inmobiliarias.
Se cargarán por el importe del deterioro estimado, con abono a las cuentas 290, 291 y 292, respectivamente.

693. *Pérdidas por deterioro de existencias*
Corrección valorativa, realizada al cierre del ejercicio, por el deterioro de carácter reversible en las existencias.
Se cargará por el importe del deterioro estimado, con abono a cuentas del subgrupo 39.
694. *Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales*
Corrección valorativa, realizada al cierre del ejercicio, por deterioro de carácter reversible en los saldos de clientes y deudores.
Se cargará por el importe del deterioro estimado, con abono a las cuentas 490 ó 493.
Cuando se utilice la alternativa segunda prevista en la cuenta 490, la definición y el movimiento contable se adaptarán a lo establecido en dicha cuenta.

695. *Dotación a la provisión por operaciones comerciales*
Dotación realizada por la empresa para el reconocimiento de obligaciones presentes derivadas de su tráfico comercial, siempre y cuando no encuentren reflejo en otras cuentas el grupo 6; en particular, se contabilizarán en esta cuenta las pérdidas asociadas a contratos onerosos, y los compromisos asumidos como consecuencia de la entrega de bienes o la prestación de servicios.
Con carácter general, el contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:
6954. *Dotación a la provisión por contratos onerosos*
Se cargará por la pérdida estimada, con abono a la cuenta 4994.
6959. *Dotación a la provisión para otras operaciones comerciales*
Dotación, realizada al cierre del ejercicio, para riesgos derivados de devoluciones de ven tas, garantías de reparación, revisiones y otras operaciones comerciales.
Se cargará por el importe de la obligación estimada, con abono a la cuenta 4999.

696. *Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo*
Corrección valorativa por deterioro del valor en inversiones de los subgrupos 24 y 25.
Se cargará por el importe del deterioro estimado, con abono a las cuentas 293, 294, 296 ó 297.

697. *Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo*
Corrección valorativa por deterioro del valor en créditos de los subgrupos 24 y 25.
Se cargará por el importe del deterioro estimado, con abono a las cuentas 295 ó 298.
698. *Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo*
Corrección valorativa por deterioro del valor en inversiones de los subgrupos 53 y 54.

Se cargará por el importe de la depreciación estimada, con abono a las cuentas 593, 594, 596 ó 597.

699. *Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo*
Corrección valorativa por deterioro del valor en créditos de los subgrupos 53 y 54.
Se cargará por el importe del deterioro estimado, con abono a las cuentas 595 ó 598.

Grupo 7
VENTAS E INGRESOS

Enajenación de bienes y prestación de servicios que son objeto del tráfico de la empresa; comprende también otros ingresos, variación de existencias y beneficios del ejercicio.
En general, todas las cuentas del grupo 7 se cargan al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129; por ello, al exponer el juego de las sucesivas del grupo, sólo se hará referencia al abono. En las excepciones se citarán los motivos de cargo y cuentas de contrapartida.

70. VENTAS DE MERCADERÍAS, DE PRODUCCIÓN PROPIA,
DE SERVICIOS, ETC.
700. Ventas de mercaderías.
701. Ventas de productos terminados.
702. Ventas de productos semiterminados.
703. Ventas de subproductos y residuos.
704. Ventas de envases y embalajes.
705. Prestaciones de servicios.
706. Descuentos sobre ventas por pronto pago.
708. Devoluciones de ventas y operaciones similares.
709. «Rappels» sobre ventas.
Las cuentas del subgrupo 70 se adaptarán por las empresas a las características de las operaciones que realizan, con la denominación específica que a éstas corresponda.

700/705. *Ventas de . . .*
Transacciones, con salida o entrega de los bienes o servicios objeto de tráfico de la empresa, mediante precio.
Estas cuentas se abonarán por el importe de las ventas con cargo a las cuentas del subgrupo 43 ó 57.

706. *Descuentos sobre ventas por pronto pago*
Descuentos y asimilados que conceda la empresa a sus clientes, por pronto pago, no incluidos en factura.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará por los descuentos y asimilados concedidos, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 43.
b) Se abonará por el saldo al cierre de ejercicio, con cargo a la cuenta 129.

708. *Devoluciones de ventas y operaciones similares*
Remesas devueltas por clientes, normalmente por incumplimiento de las condiciones del pedido. En esta cuenta se contabilizarán también los descuentos y similares originados por la misma causa, que sean posteriores a la emisión de la factura.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará por el importe de las ventas de vueltas por clientes y, en su caso, por los descuentos y similares concedidos, con abono a las cuentas de los subgrupos 43 ó 57 que correspondan.
b) Se abonará por el saldo al cierre de ejercicio, con cargo a la cuenta 129.

709. *«Rappels» sobre ventas*
Descuentos y similares que se basan en haber alcanzado un determinado volumen de pedidos.
Su movimiento es el siguiente:
a) Se cargará por los «rappels» que correspondan o sean concedidos a los clientes, con abono a las cuentas de los subgrupos 43 ó 57 que correspondan.
b) Se abonará por el saldo al cierre de ejercicio, con cargo a la cuenta 129.

71. VARIACIÓN DE EXISTENCIAS
710. Variación de existencias de productos en curso.
711. Variación de existencias de productos semiterminados.
712. Variación de existencias de productos terminados.
713. Variación de existencias de subproductos, residuos y materiales recuperados.

710/713. *Variación de existencias de . . . . .*
Cuentas destinadas a registrar, al cierre del ejercicio, las variaciones entre las existencias finales y las iniciales correspondientes a los subgrupos 33, 34, 35 y 36 (productos en curso, productos semiterminados, productos terminados y subproductos, residuos y materia les recuperados).
Su movimiento es el siguiente:
Se cargarán por el importe de las existencias iniciales y se abonarán por el de las existencias fina les, con abono y cargo, respectivamente, a cuentas de los subgrupos 33, 34, 35 y 36. El saldo que resulte de estas cuentas se cargará o abonará, según los casos, a la cuenta 129.

73. TRABAJOS REALIZADOS PARA LA EMPRESA
730. Trabajos realizados para el inmovilizado intangible.
731. Trabajos realizados para el inmovilizado material.
732. Trabajos realizados en inversiones inmobiliarias.

733. Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso.
Contrapartida de los gastos realizados por la empresa para su inmovilizado, utilizando sus equipos y su personal, que se activan. También se contabilizarán en este subgrupo los realizados, mediante encargo, por otras empresas con finalidad de investigación y desarrollo.

730. *Trabajos realizados para el inmovilizado intangible*
Gastos de investigación y desarrollo y otros realizados para la creación de los bienes comprendidos en el subgrupo 20.
Se abonará por el importe de los gastos que sean objeto de inventario, con cargo a la cuenta 200, 201 ó 206.

731. *Trabajos realizados para el inmovilizado material*
Construcción o ampliación de los bienes y elementos comprendidos en el subgrupo 21.
Se abonará por el importe anual de los gastos, con cargo a cuentas del subgrupo 21.

732. *Trabajos realizados en inversiones inmobiliarias*
Ampliación de los inmuebles comprendidos en el subgrupo 22.
Se abonará por el importe anual de los gastos, con cargo en cuentas del subgrupo 22.

733. *Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso*
Trabajos realizados durante el ejercicio y no terminados al cierre del mismo, incluidos los realizados en inmuebles.
Se abonará por el importe anual de los gastos, con cargo a cuentas del subgrupo 23.

74. SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS
740. Subvenciones, donaciones y legados a la explotación.
746. Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio.
747. Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio.
Importes que deben ser imputados al resultado del ejercicio por subvenciones, donaciones y legados.
La empresa abrirá las cuentas de tres cifras que resulten necesarias.

740. *Subvenciones, donaciones y legados a la explotación*
Las recibidas de las Administraciones Públicas, empresas o particulares al objeto, por lo general de asegurar una rentabilidad mínima o compensar «déficit» de explotación del ejercicio o de ejercicios previos.
Se abonará por el importe concedido, con cargo a cuentas de los subgrupos 44, 47 ó 57.

746. *Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio*
Importe traspasado al resultado del ejercicio de las subvenciones, donaciones y legados de capital.
Su movimiento queda explicado en la cuenta 130.

747. *Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio*
Importe traspasado al resultado del ejercicio de otras subvenciones, donaciones y legados.
Su movimiento es análogo al de la cuenta 746.

75. OTROS INGRESOS DE GESTIÓN
751. Resultados de operaciones en común.
7510. Pérdida transferida (gestor).
7511. Beneficio atribuido (partícipe o aso ciado no gestor).
752. Ingresos por arrendamientos.
753. Ingresos de propiedad industrial cedida en explotación.
754. Ingresos por comisiones.
755. Ingresos por servicios al personal.
759. Ingresos por servicios diversos.
Ingresos derivados de la gestión no comprendidos en otros subgrupos.

751. *Resultados de operaciones en común.*
7510. *Pérdida transferida*
Pérdida que corresponde a los partícipes no gestores en las operaciones reguladas por los artículos 239 a 243 del Código de Comercio y en otras operaciones en común de análogas características.
En la cuenta 7510 la empresa gestora contabilizará dicha pérdida, una vez cumplimentados los requisitos del citado artículo 243, o los que sean procedentes según la legislación aplicable para otras operaciones en común.
La cuenta 7510 se abonará por la pérdida que deba atribuirse a los partícipes no gestores, con cargo a la cuenta 419, 449 o a cuentas del subgrupo 57.
7511. *Beneficio atribuido*
Beneficio que corresponde a la empresa como partícipe no gestor de las operaciones acabadas de citar.
Se abonará por el importe del beneficio, con cargo a la cuenta 419, 449 o a cuentas del subgrupo 57.

752. *Ingresos por arrendamientos*
Los devengados por el alquiler o arrendamiento operativo de bienes muebles o inmuebles cedidos para el uso o la disposición por ter ceros.
Se abonará por el importe de los ingresos, con cargo a cuentas del subgrupo 44 ó 57.

753. *Ingresos de propiedad industrial cedida en explotación*
Cantidades fijas y variables que se perciben por la cesión en explotación, del derecho al uso, o la con cesión del uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 752.

754. *Ingresos por comisiones*
Cantidades fijas o variables percibidas como contraprestación a servicios de mediación realizados de manera accidental. Si la mediación fuera el objeto principal de la actividad de la empresa, los ingresos por este concepto se registrarán en la cuenta 705.
Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 752.

755. *Ingresos por servicios al personal*
Ingresos por servicios varios, tales como economatos, comedores, transportes, viviendas, etc., facilita dos por la empresa a su personal.
Se abonará por el importe de los ingresos, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 o a la cuenta 649.

759. *Ingresos por servicios diversos.*
Los originados por la prestación eventual de ciertos servicios a otras empresas o particulares. Se citan, a modo de ejemplo, los de transporte, reparaciones, asesorías, informes, etc.
Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 752.

76. INGRESOS FINANCIEROS
760. Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio.
761. Ingresos de valores representativos de deuda.
762. Ingresos de créditos.
7620. Ingresos de créditos a largo plazo.
7621. Ingresos de créditos a corto plazo.
763. Beneficios por valoración de activos y pasivos financieros por su valor razonable.
766. Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda.
768. Diferencias positivas de cambio.
769. Otros ingresos financieros.

760. *Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio*
Rentas a favor de la empresa, devengadas en el ejercicio, provenientes de participaciones en instrumentos de patrimonio.
Se abonará cuando nazca el derecho a percibir dividendos, por el íntegro de los mismos, con cargo a cuentas del subgrupo 53 ó 54 y, en su caso, a la cuenta 473.
761. *Ingresos de valores representativos de deuda*
Intereses de valores de renta fija a favor de la empresa, devengados en el ejercicio.
Se abonará al devengo de los intereses, tanto implícitos como explícitos, por el íntegro de los mismos, con cargo a cuentas de los sub grupos 24, 25, 53 ó 54 y, en su caso, a la cuenta 473.

762. *Ingresos de créditos*
Importe de los intereses de préstamos y otros créditos, devengados en el ejercicio.
Se abonará al devengo de los intereses, tanto implícitos como explícitos, por el íntegro de los mismos, con cargo a cuentas de los sub grupos 24, 25, 26, 43, 44, 53 ó 54 y, en su caso, a la cuenta 473.

763. *Beneficios por valoración de activos y pasivos financieros por su valor razonable*
Beneficios originados por la valoración a valor razonable de activos y pasivos financieros clasificados como mantenidos para negociar o de activos financieros híbridos.
Se abonará por el aumento en el valor razonable de los activos financieros o la disminución en el valor de los pasivos financieros, con cargo a la correspondiente cuenta del elemento patrimonial.

766. *Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda*
Beneficios producidos en la enajenación de valores representativos de deuda e instrumentos de patrimonio excluidos los que deban registrarse en las cuentas 763 y 773.
Se abonará por el beneficio producido en la enajenación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

768. *Diferencias positivas de cambio*
Beneficios producidos por modificaciones del tipo de cambio en partidas monetarias denominadas en moneda extranjera.
Se abonará:
a1) En cada cierre, por la ganancia de valoración de las partidas monetarias vivas a dicha fecha, con cargo a las cuentas representativas de las mismas denominadas en moneda extranjera.
a2) Cuando venzan o se cancelen anticipadamente las partidas monetarias, mediante entrega del efectivo en moneda extranjera, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

769. *Otros ingresos financieros*
Ingresos de naturaleza financiera no recogidos en otras cuentas de este subgrupo.
Se abonará por el importe de los ingresos devengados.

77. BENEFICIOS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES E INGRESOS EXCEPCIONALES
770. Beneficios procedentes del inmovilizado intangible.
771. Beneficios procedentes del inmovilizado material.
772. Beneficios procedentes de las inversiones inmobiliarias.
773. Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

7733. Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo, empresas del grupo.
7734. Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo, empresas asociadas.
7735. Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo, otras partes vinculadas.
775. Beneficios por operaciones con obligaciones propias.
778. Ingresos excepcionales.

770/771/772 *Beneficios procedentes del inmovilizado*
Beneficios producidos en la enajenación de inmovilizado intangible, material o las inversiones inmobiliarias.
Se abonarán por el beneficio obtenido en la enajenación con cargo, generalmente, a las cuentas del grupo 5 que correspondan.

773. *Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas*
Beneficios producidos en la enajenación de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

7733/7734/7735
Las cuentas citadas de cuatro cifras se abonarán por el beneficio obtenido en la enajenación, con cargo, generalmente, a las cuentas del grupo 5 que correspondan.

775. *Beneficios por operaciones con obligaciones propias*
Beneficios producidos con motivo de la amortización de obligaciones.
Se abonará, por los beneficios producidos al amortizar los valores con cargo a cuentas del subgrupo 17.

778. *Ingresos excepcionales.*
Beneficios e ingresos de carácter excepcional y cuantía significativa que atendiendo a su naturaleza no deban contabilizarse en otras cuentas del grupo 7.
Se incluirán, entre otros, los procedentes de aquéllos créditos que en su día fueron amortizados por insolvencias firmes.

79. EXCESOS Y APLICACIONES DE PROVISIONES Y DE PÉRDIDAS POR DETERIORO
790. Reversión del deterioro del inmovilizado intangible.
791. Reversión del deterioro del inmovilizado material.
792. Reversión del deterioro de las inversiones inmobiliarias.
793. Reversión del deterioro de existencias.
794. Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales.
795. Exceso de provisiones.
7951. Exceso de provisión para impuestos.
7952. Exceso de provisión para otras responsabilidades.
7954. Exceso de provisión por operaciones comerciales.
79544. Exceso de provisión por contratos onerosos.
79549. Exceso de provisión para otras operaciones comerciales.
7955. Exceso de provisión para actuaciones medioambientales.
796. Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo.
797. Reversión del deterioro de créditos a largo plazo.
798. Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo.
799. Reversión del deterioro de créditos a corto plazo.

790/791/792. *Reversión del deterioro del inmovilizado*
Corrección valorativa, por la recuperación de valor, del inmovilizado intangible y material y de las inversiones inmobiliarias, hasta el límite de las pérdidas contabilizadas con anterioridad.
Se abonarán por el importe de la corrección de valor, con cargo a las cuentas 290, 291 ó 292.

793. *Reversión del deterioro de existencias*
Importe de la corrección por deterioro existente al cierre del ejercicio anterior.
Se abonará, al cierre del ejercicio, por el deterioro contabilizado en el ejercicio precedente, con cargo a cuentas del subgrupo 39.

794. *Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales*
Importe de la corrección por deterioro existente al cierre del ejercicio anterior.
Se abonará por el deterioro contabilizado en el ejercicio precedente, con cargo a las cuentas 490 ó 493.
Cuando se utilice la alternativa segunda prevista en la cuenta 490, la definición y movimiento contable se adaptarán a lo establecido en dicha cuenta.

795. *Exceso de provisiones*
7951/7952/7954/7955
Diferencia positiva entre el importe de la provisión existente y el que corresponda al cierre del ejercicio o en el momento de atender la correspondiente obligación.
Las cuentas citadas de cuatro cifras se abonarán, por el exceso de provisión con cargo a las correspondientes cuentas del subgrupo 14 o a las cuentas 499 ó 529.

796. *Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo*
Corrección valorativa, por la recuperación de valor en inversiones financieras de los subgrupos 24 y

25, hasta el límite de las pérdidas contabilizadas con anterioridad.
Se abonará por el importe de la corrección de valor, con cargo a las cuentas 293, 294, 296 ó 297.

797. *Reversión del deterioro de créditos a largo plazo*
Corrección valorativa, por la recuperación de valor en créditos de los subgrupos 24 y 25.
Se abonará por el importe de la corrección de valor, con cargo a las cuentas 295 ó 298.

798. *Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo.*
Corrección valorativa, por la recuperación de valor en inversiones financieras de los subgrupos 53 y 54 o, en su caso, hasta el límite de las pérdidas contabilizadas con anterioridad.
Se abonará por el importe de la corrección de valor, con cargo a las cuentas 593, 594, 596 ó 597.

799. *Reversión del deterioro de créditos a corto plazo*
Corrección valorativa, por la recuperación de valor en créditos de los subgrupos 53 y 54.
Se abonará por el importe de la corrección de valor, con cargo a las cuentas 595 ó 598.