

Presentación

PROCESO DE ADAPTACIÓN A LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD

En el año 2000, guiada por el objetivo de hacer más comparable y homogénea la información económico-financiera de las empresas europeas, la Comisión Europea recomendó a las restantes instituciones comunitarias la conveniencia de exigir que las cuentas anuales consolidadas que elaboran las compañías cotizadas se formularan 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.

En nuestro país, la Comisión de Expertos creada por Orden del Ministro de Economía de 16/03/01 elaboró un informe 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.

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 de Capital 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.

APLICACIÓN DE LAS NIC/NIIF Y DE LA NORMATIVA CONTABLE NACIONAL

En definitiva, y tal y como lo recoge el ICAC en la Consulta 1 del BOICAC 58, las NIC/NIIF adoptadas por la Unión Europea (recogidas en el Reglamento 1725/2003 de la Comisión Europea) serán obligatorias:

– Para grupos de sociedades que tengan que formular cuentas anuales consolidadas, siempre que alguna de ellas, a cierre de ejercicio, haya emitido valores que hayan sido admitidos a cotización en cualquier Estado.

La aplicación de las NIC será voluntaria en los grupos de sociedades (exclusivamente para las cuentas consolidadas) en que ninguna ha emitido valores que coticen. No obstante, si optan por las NIC/NIIF deberán aplicarlas de forma continuada.

– Para las entidades de crédito.

Por su parte, las sociedades que hayan emitido valores que coticen, pero que no pertenezcan a ningún grupo, vendrán obligadas a informar en la memoria de las principales variaciones que se originarían en los fondos propios y en PyG si se hubieran aplicado las NIC.

Por el contrario, aplicarán la normativa contable española todas las sociedades (salvo las entidades de crédito) que no consoliden cuentas (coticen o no), y las sociedades que consoliden respecto a sus cuentas individuales (coticen o no).

NO APLICACIÓN DIRECTA DE LAS NIC/NIIF

En cuanto a la posible aplicación de las NIIF-UE por las sociedades que se rijan por la normativa nacional en transacciones cuyo tratamiento contable no está contemplado en las normas de contabilidad española, el ICAC ha manifestado en la Consulta 1 del BOICAC 74 que, sin perjuicio de que las NIC/NIIF deban configurarse como referente obligado de toda futura disposición que incorpore el derecho contable español, los administradores deberán usar su criterio profesional para definir un criterio contable que sea lo más respetuoso con el marco conceptual del PGC y con los criterios contenidos en las normas de contabilidad generalmente aceptadas en España. Al formarse juicio sobre esta cuestión, se podrán considerar las prácticas que se siguen en el sector, así como cualquier otro desarrollo normativo relevante... Se confirma, por tanto, la no obligatoriedad de aplicación supletoria de las NIIF.

ESTRUCTURA NORMATIVA

La disposición final primera de la Ley 16/2007 confiere al Gobierno la competencia para aprobar mediante Real Decreto el PGC con el objetivo de configurar un marco reglamentario acorde con los nuevos pilares ubicados a nivel legal, de conformidad con lo dispuesto en las Directivas Comunitarias y teniendo en consideración las NIC/NIIF adoptadas por los Reglamentos de la Unión Europea. Asimismo, sobre la base de la importancia de las pequeñas y medianas empresas en el tejido empresarial español, la Ley habilita al Gobierno para aprobar como norma complementaria del PGC otro texto ajustado a las necesidades informativas de las pymes.

Este desarrollo reglamentario está formado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el PGC, y por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el PGC de pymes.

Las habilitaciones reglamentarias de carácter general se completan con la otorgada (disposiciones finales 1.^a, 2.^a y 3.^a del Real Decreto 1514/2007, por el que se aprueba el PGC) al Ministro de Economía y Hacienda para aprobar, a propuesta del ICAC, las adaptaciones sectoriales, y al propio Instituto para aprobar normas en desarrollo del PGC y de sus normas complementarias.

Las adaptaciones sectoriales y las normas de desarrollo del PGC aprobadas hasta la fecha son:

- Resolución de 29 de diciembre de 2010, del ICAC, sobre la información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en relación con los aplazamientos de pago a proveedores en operaciones comerciales.
- Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre, por la que se aprueban las normas de adaptación del PGC a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas.
- Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas.
- Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, por la que se aprueban aspectos contables de empresas públicas que operan en determinadas circunstancias.

- Real decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas y se modifica el PGC aprobado por RD 1514/2007 y el PGC de pymes.
- Real decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos.
- Resolución de 1 de marzo de 2013, del ICAC, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.
- Resolución de 26 de marzo de 2013, del ICAC, por la que se aprueba el plan de contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos.
- Resolución de 26 de marzo de 2013, del ICAC, por la que se aprueba el plan de contabilidad de las entidades sin fines lucrativos.
- Resolución de 28 de mayo de 2013, del ICAC, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible.
- Resolución de 18 de septiembre de 2013, del ICAC, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos.
- Resolución de 18 de octubre de 2013, del ICAC, sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.
- Resolución de 14 de abril de 2015 del ICAC por la que se establecen los criterios para la determinación del coste de producción.
- Resolución de 29 de enero de 2016 del ICAC sobre la información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en relación con el período medio de pago a proveedores en operaciones comerciales.
- Resolución de 09 de febrero de 2016 del ICAC 09/02/16 por la que se desarrollan las NRV y elaboración de las cuenta anuales para contabilización del Impuesto sobre beneficios.
- Resolución de de 05 de marzo de 2019 del ICAC por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital.
- Resolución de 10 de febrero de 2021, del ICAC, por la que se dictan NRV y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios.

Además, en los boletines del ICAC se publican contestaciones a consultas donde se exponen los criterios interpretativos aplicables a casos concretos, generando doctrina de obligado cumplimiento.

ADAPTACIONES SECTORIALES Y OTRAS DISPOSICIONES ANTERIORES AL PGC-07

Por último, la disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, por el que se aprueba el PGC, y la sexta del Real Decreto 1515/2007, por el que se aprueba el PGC de pymes (Desarrollos normativos en materia contable), disponen que «con carácter general, las adaptaciones sectoriales y otras disposiciones de desarrollo en materia contable en vigor a la fecha de publicación de este real decreto seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en el Código de Comercio, en la Ley de Sociedades de Capital, y en el presente PGC».

En la presente obra se pretende analizar la normativa contable de aplicación general. En cada uno de los temas tratados se expondrán todos los preceptos contables que los regula: lo dispuesto en el PGC, en las Resoluciones del ICAC sobre la materia, y las distintas consultas del ICAC referentes al mismo caso o uno similar. Todo ello acompañado de comentarios explicativos de las cuestiones que lo precisen, y de infinidad de pequeños supuestos aclaratorios. De forma que:

- En aquellas materias en las que el nuevo PGC haya sido desarrollado a través de Resoluciones por el ICAC se expondrá y comentará la nueva normativa.
- En aquellas otras materias en las que el ICAC aún no haya dictado normativa de desarrollo del nuevo PGC se analizarán las anteriores Resoluciones y consultas, en aquellos aspectos que continúan en vigor por no contradecir lo dispuesto en el nuevo PGC.

CARACTERÍSTICAS DEL PGC DE PYMES (RD 1515/2007):

- Su aplicación tiene carácter voluntario. No obstante, elegida la opción se deberá mantener de manera continuada, como mínimo, durante 3 ejercicios, salvo que antes del transcurso de dicho plazo la empresa pierda la facultad de aplicar el PGC de pymes.
 - Pueden aplicarlo todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria, que durante 2 años consecutivos reúnan, a la fecha de cierre, al menos dos de las circunstancias siguientes:
 - a) Que el total de las partidas del activo no supere 4.000.000 €.
 - b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere 8.000.000 €.
 - c) Que el número medio de trabajadores no sea superior a 50.
 - Pierden esta facultad si dejan de cumplir durante dos ejercicios consecutivos (a la fecha de cierre) dos de las circunstancias.
 - El año de su constitución o transformación se tendrán en cuenta los datos a cierre del ejercicio.
 - Si la empresa forma parte de un grupo de sociedades (en los términos de la norma de elaboración de las cuentas anuales 11.^a del PGC de pymes) se tendrán en cuenta los datos del grupo.
 - No pueden aplicar el PGC de pymes en ningún caso:
 - a) Las empresas que cumplan la definición de entidad de interés público reguladas en el art.3.5 de la Ley 22/2015 de Auditoría de cuentas.
 - b) Las entidades que forman parte de un grupo de sociedades que formulen cuentas anuales consolidadas.
 - c) Las entidades cuya moneda funcional sea distinta del euro.
 - d) Las entidades financieras que capten fondos del público, y las entidades que asuman su gestión.
 - No se permite su aplicación parcial.
- No obstante, no tendrán carácter vinculante los movimientos contables incluidos en la parte quinta del PGC y los aspectos relativos a la numeración y denominación de las cuentas incluidas en la cuarta parte, excepto aquellos aspectos que contengan criterios de registro y valoración.

Si una empresa realiza una operación cuyo tratamiento contable no está previsto en el PGC de pymes habrá de remitirse a las normas del PGC (salvo las normas relativas a los activos no corrientes mantenidos para la venta que en ningún caso serán aplicables a las pymes).

– Principales variaciones del PGC de pymes respecto al PGC general:

1.^a Parte (MARCO CONCEPTUAL): ninguna novedad, salvo que el estado de flujos de efectivo se contempla como voluntario en el PGC de pymes.

2.^a Parte (NORMAS DE REGISTRO Y VALORACIÓN):

Se eliminan normas relativas a ciertas operaciones que se han considerado de escasa realización en este tipo de empresas:

- a) Fondo de comercio.
- b) Instrumentos financieros compuestos.
- c) Coberturas contables.
- d) Pasivos por retribución a l/p al personal.

- e) Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio.
- f) Combinaciones de negocio.
- g) Operaciones de fusión, escisión y aportaciones no dinerarias de un negocio entre empresas del grupo.

Se eliminan determinadas categorías de activos financieros y se suprime el criterio de valoración a valor razonable con cambios al patrimonio neto.

3.ª Parte (CUENTAS ANUALES): son los modelos abreviados prescindiendo de algunas agrupaciones o partidas (no obstante, si la empresa realiza actividades de las excluidas incluirá esas partidas aunque no estén previamente establecidas). Además, el estado de cambios en el patrimonio neto no incluye la imputación de ingresos y gastos directamente al patrimonio neto.

4.ª y 5.ª Parte (RELACIONES CONTABLES Y CUADRO DE CUENTAS): desaparecen los grupos 8 y 9.

– Aplicación del PGC de pymes cuando en años anteriores se ha aplicado el PGC: el primer año se aplicará el PGC de pymes con carácter retroactivo, cancelándose al inicio de dicho ejercicio los ajustes por cambios de valor que figuren en el patrimonio neto con cargo o abono a las partidas de instrumentos financieros que hubieran originado los citados ajustes.

En las primeras cuentas anuales que se formulen aplicando el PGC de pymes, la empresa creará en la memoria un apartado con la denominación «Aspectos derivados de la transición al PGC de pymes» en el que se incluirá una explicación de las principales diferencias entre los criterios contables aplicados en el ejercicio anterior y los actuales, así como la cuantificación del impacto que produce esta variación en el patrimonio neto de la empresa.

CRITERIOS ESPECÍFICOS APLICABLES POR MICROEMPRESAS

– Su aplicación tiene carácter voluntario. No obstante, elegida la opción se deberá mantener de manera continuada, como mínimo, durante 3 ejercicios, salvo que antes del transcurso de dicho plazo la empresa pierda la facultad de aplicar los criterios específicos de las microempresas.

– Pueden aplicarlos todas las empresas que haya aplicado el PGC de pymes, que durante 2 años consecutivos reúnan, a la fecha de cierre, al menos dos de las circunstancias siguientes:

a) Que el total de las partidas del activo no supere 1.000.000 €.

b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere 2.000.000 €.

c) Que el número medio de trabajadores no sea superior a 10.

• Pierden esta facultad si dejan de cumplir durante dos ejercicios consecutivos (a la fecha de cierre) dos de las circunstancias.

• El año de su constitución o transformación se tendrán en cuenta los datos a cierre del ejercicio.

• Si la empresa forma parte de un grupo de sociedades (en los términos de la norma de elaboración de las cuentas anuales 11.ª del PGC de pymes) se tendrán en cuenta los datos del grupo.

– Reglas específicas:

Las empresas que opten por los criterios específicos de las microempresas habrán de hacerlo de forma conjunta, debiendo seguir las siguientes normas, respecto a las operaciones descritas a continuación:

1.ª ACUERDOS DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO Y OTROS DE NATURALEZA SIMILAR:

En la calificación de un acuerdo de arrendamiento como financiero se estará a lo dispuesto en el PGC de pymes.

Los arrendatarios (en los contratos que no tengan por objeto terrenos, solares u otros activos no amortizables) contabilizarán las cuotas devengadas como gasto (6211: Arrendamientos financieros y otros).

En el momento de ejercer la opción de compra se registrará el activo por ese precio.

En la memoria se indicará el valor razonable o valor al contado al inicio del activo, y su vida útil, las cuotas abonadas (separando recuperación de coste e intereses), la deuda pendiente y el importe de la opción de compra (si la hubiere).

Cuando se trate de arrendamiento de terrenos y otros no amortizables se aplicarán los criterios contenidos en el PGC de pymes.

2.ª IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS:

Solamente se realizará el asiento del impuesto corriente (6300 – Impuesto Corriente), no procediendo el registro del impuesto diferido.

En la memoria deberá indicarse:

- Diferencias entre base imponible y resultado contable motivadas por la distinta calificación de los ingresos, gastos, activos y pasivos.
- Las bases imponibles negativas pendientes de compensar.
- Incentivos fiscales aplicados en el ejercicio y los pendientes de deducir.
- Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo.
- El primer ejercicio en que una empresa deje de aplicar estas reglas específicas para microempresas y aplique (a los arrendamientos financieros y al impuesto) el PGC en pymes realizará la aplicación de forma retroactiva, debiendo registrarse todos los activos y pasivos que debían haberse registrado. La contrapartida a los ajustes será reservas, salvo que según el PGC en pymes deban utilizarse otras partidas del patrimonio neto.

En las primeras cuentas anuales que se formulen abandonando los criterios específicos aplicables por las microempresas, la empresa creará en la memoria un apartado con la denominación «Aspectos derivados del abandono de los criterios específicos aplicables por las microempresas» en el que se mencionarán las diferencias entre los criterios contables específicos de las microempresas aplicados en el ejercicio anterior y los actuales, así como la cuantificación del impacto que produce esta variación de criterios contables en el patrimonio neto de la empresa.

Sin embargo, en el ejercicio en que una empresa pase a aplicar los criterios específicos de microempresas lo hará de forma prospectiva, debiendo seguir con los criterios de años anteriores las operaciones ya empezadas. Se informará en la memoria del tratamiento contable de cada uno de los contratos de arrendamiento.

NUEVO PGC. RÉGIMEN GENERAL

Al inicio del primer ejercicio en el que la empresa deje de aplicar el PGC de pymes, incluidos, en su caso, los criterios de registro y valoración específicos para microempresas, el PGC se aplicará de forma retroactiva, debiendo registrarse todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento exige el PGC. La contrapartida de los ajustes que deban realizarse será una partida de reservas salvo que, de acuerdo con los criterios incluidos en la segunda parte del PGC, deban utilizarse otras partidas del patrimonio neto.

En las primeras cuentas anuales que se formulen aplicando el PGC se creará en la memoria un apartado específico con la denominación «Aspectos derivados de la transición al PGC», en el que se incluirá una explicación de las principales diferencias entre los criterios contables aplicados en el ejercicio anterior y los actuales, así como la

cuantificación del impacto que produce esta variación de criterios contables en el patrimonio neto de la empresa.

COMPARATIVA DE CIFRAS
PGC pymes:
Total activo ≤ 4.000.000 €.
Cifra negocios ≤ 8.000.000 €.
N.º Trabajadores ≤ 50.
PGC MICROEMPRESAS:
Total activo ≤ 1.000.000 €.
Cifra negocios ≤ 2.000.000 €.
N.º Trabajadores ≤ 10.
BALANCE y MEMORIA abreviados:
Total activo ≤ 4.000.000 €.
Cifra negocios ≤ 8.000.000 €.