

7.25.240

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID
Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales
Departamento de Economía Financiera y Contabilidad II
(Contabilidad)

T 625

**PLANES DE CONTABILIDAD DE FRANCIA,
PORTUGAL Y ESPAÑA (Borrador).
SU ADECUACION A
LA CUARTA DIRECTIVA DE
LA COMUNIDAD ECONOMICA EUROPEA**



José Joaquín Moro Hernández
Madrid, 1991



La Tesis Doctoral de D. ... José-Joaquín MORO ...
HERNANDEZ

Titulada "Planes de contabilidad en Francia,
Portugal y España (borrador)... Su adecuación a
la cuarta directiva de la C.E.E."
Director Dr. D. JOSÉ RIVERO RAMERA: E."

fue leída en la Facultad de CC. Económicas y Empr.
de la UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID, el día ...
de enero... de 19 91., ante el tribunal
constituido por los siguientes Profesores:

PRESIDENTE ... D. Pedro RIVERO TORRE

VOCAL ... D. José Luis SANCHEZ-FERNANDEZ DE VAL...
BERRAMA

VOCAL ... D. Francisco J. LUNA LUQUE

VOCAL ... D. Pedro LUENGO MULET

SECRETARIO D. Antonia PRADO MARTIN

.....
habiendo recibido la calificación de *Apto Cum*

..... *Laude por Mayoria*

Madrid, a 11 de enero de 19 91.

EL SECRETARIO DEL TRIBUNAL.

Prado

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y EMPRESARIALES
DEPARTAMENTO DE ECONOMIA FINANCIERA Y CONTABILIDAD II
(Contabilidad)

**PLANES DE CONTABILIDAD DE FRANCIA,
PORTUGAL Y ESPAÑA (Borrador).**
**SU ADECUACION A LA CUARTA DIRECTIVA DE
LA COMUNIDAD ECONOMICA EUROPEA**

Tesis Doctoral presentada por:
José Joaquín MORA HERNANDEZ,
Realizada bajo la dirección del Catedrático
de la Universidad Complutense de Madrid,
Dr. D. José RIVERO ROMERO
para la colación del Grado de Doctor.
Madrid, 1.990.

PLANES DE CONTABILIDAD
DE FRANCIA, PORTUGAL
Y ESPAÑA (BORRADOR)

SU ADECUACION A LA CUARTA
DIRECTIVA DE LA COMUNIDAD
ECONOMICA EUROPEA

I N D I C E

	<u>Página</u>
INTRODUCCION.....	6
Primera parte:	
CAPITULO I. ARMONIZACION Y NORMALIZACION CONTABLE	
Armonización y normalización contable.....	11
CAPITULO II. ANALISIS DE LA CUARTA DIRECTIVA	
Análisis de la Cuarta Directiva, relativa a las cuentas anuales de ciertas formas de sociedades.....	29
Principio generales de elaboración de cuentas anuales.....	35
El objetivo de la imagen fiel y los principios contables.....	40
Los principios generales de valoración.....	44
Principios 'alternativos' de valoración.....	51
Estructura del balance.....	54
Modelos de balance.....	58
Estructura de la cuenta de pérdidas y ganancias.....	67
Modelos de cuentas de pérdidas y ganancias.....	69
Contenido del anexo.....	75
Informe de gestión.....	82
Sociedades de inversión y sociedades de participación financiera.....	82
Empresas del grupo y asociadas.....	83
Censura y publicidad de las cuentas.....	86
Segunda parte:	
CAPITULO III. FRANCIA: PLAN COMPTABLE GENERAL	
Francia: el nuevo Plan Contable General.....	90

Principios generales.....	91
Organización de la contabilidad.....	97
Métodos de valoración.....	101
Lista de cuentas 1.986, versus 1.957.....	109
Documentos de síntesis:	
Sistema de base.....	139
Sistema Abreviado.....	142
Sistema desarrollado.....	144
El anexo.....	149
Informaciones contenidas en el anexo.....	150
Documentos sociales.....	156

CAPITULO IV. PORTUGAL: PLANO OFICIAL DE CONTABILIDADE

El Plan Oficial de Contabilidad portugués.....	161
Principios contables adoptados.....	178
Planes de 1.989 y 1.977: lista de cuentas.....	183
Criterios de valoración.....	212
Cuentas anuales: Balance.....	216
Cuenta de resultados netos.....	218
Cuentas de resultados por funciones.....	220
Anexo al balance y cuenta de resultados.....	221
Estado de origen y aplicación de fondos.....	221

CAPITULO V. ESPAÑA: PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD (Borrador)

El nuevo Plan General de Contabilidad español.....	236
Principios contables	246
Lista de cuentas: Nuevo Plan frente al de 1.973.....	253
Normas de valoración	315
Cuentas anuales.....	324
Balance.....	328
Cuenta de pérdidas y ganancias.....	336
La memoria.....	346
Cuadro de financiación.....	357
Informe de gestión.....	366

CAPITULO VI. ESTUDIO COMPARATIVO

Estudio comparativo: principios contables.....	369
Cuadros de cuentas.....	371
Normas de valoración.....	380
Cuentas anuales: Balance.....	386
Cuenta de pérdidas y ganancias.....	387
El anexo.....	390

Tercera parte:

CAPITULOS VII. CUENTAS CONSOLIDADAS

Cuentas consolidadas.....	397
Métodos de elaboración de las cuentas consolidadas.....	400
Normas de valoración.....	409
Contenido del anexo.....	410
Informe de gestión.....	412
Francia: Cuentas consolidadas.....	414
Reglas de consolidación.....	415
Fecha de cierre.....	420
Homogeneización y elección de reglas y métodos de valoración.....	421
Eliminación de las operaciones entre empresas consolidadas.....	426
Conversión de las cuentas de empresas extranjeras.....	429
Cifra de negocios.....	430
Incidencia de las operaciones de revalorización y reestructuración interna.....	431
Puesta en equivalencia.....	432
Documentos de síntesis consolidados.....	434
Los grupos de sociedades en Portugal.....	440
Cuentas consolidadas, caso español.....	444
Métodos de consolidación.....	449
Cuentas anuales consolidadas.....	452

CAPITULO VIII. CONTABILIDAD ANALITICA DE EXPLORACION.

Contabilidad analítica.....	457
Concepto de costes.....	459
Clases de costes.....	461

Coordinación de la Contabilidad financiera y de costes.....	467
Modelos de Contabilidad de costes.....	470
Las diferencias de incorporación.....	479
Direct costing.....	480
Costes estándares.....	486
La Contabilidad analítica en el Plan contable de Francia.....	489
Lista de cuentas.....	490
Métodos de cálculo.....	496
Utilidad de la Contabilidad analítica en la gestión de la empresa.....	500
Cálculo de costes.....	501
Método de costes preestablecidos.....	503
La contabilidad de costes en Portugal.....	505
Contabilidad analítica en España.....	508

CAPÍTULO IX. CONCLUSIONES

Conclusiones.....	516
-------------------	-----

BIBLIOGRAFIA.....	542
-------------------	-----

DOCUMENTOS ANEXOS

INTRODUCCION

El proceso armonizador propugnado por las instituciones comunitarias ha motivado que los países de su seno hayan tenido que actualizar sus legislaciones en diversos campos. En este sentido, Francia, Portugal y España, entre otros, han 'puesto al día' sus legislaciones mercantiles y revisado sus planes de contabilidad.

La elección de estos tres países para nuestro estudio obedece, no sólo a la proximidad geográfica, que tiene relativa importancia en aspectos tales como el intercambio comercial y de profesionales, sino, fundamentalmente, a que la doctrina seguida en la confección de los planes contables respectivos es similar. Sin embargo, cada uno de los planes de cuentas analizados tiene peculiaridades resaltables, como veremos más adelante.

La necesidad de armonizar sus legislaciones es común, y se dispone de una norma para ello. Por otra parte, la plena integración y el mercado único europeo están próximos. Interesa, pues, conocer cómo ha respondido cada uno de los países a las exigencias comunes.

En Francia, un Decreto de 8 de junio de 1.979, iniciaba la revisión del Plan Contable de 1.957. Esta revisión desembocó en el Plan Contable General elaborado por el Consejo Nacional de la Contabilidad y aprobado por Decreto de 27 de Abril de 1.982.

El 30 Abril de 1.983 vió la luz la Ley nº 83-353 relativa a la armonización de las obligaciones contables de los comerciantes y de ciertas sociedades con la Cuarta Directiva,

que modificaba los artículos 8 a 17 del Código de Comercio. Esta disposición fué desarrollada por el Decreto 83-1.020 de 29 de Noviembre.

Finalmente, el Decreto de 9 de Diciembre de 1.986, ha modificado y ampliado el Plan de 1.982. Esta es la versión que hemos usado en este trabajo.

El Plan Oficial de Cuentas de Portugal, en vigor desde Febrero de 1.977, se vió modificado a lo largo de su existencia por diversas normas, algunas de las cuales recordamos:

- Decreto-Ley 74/85 sobre alteraciones introducidas en el Plan por el impuesto sobre el valor añadido,
- Decreto-Ley 476/85 sobre modificaciones en los criterios de valoración de las existencias;
- Decreto-Ley 228/86 sobre contabilidad de las diferencias de cambio y de los embalajes comerciales retornables,
- Decreto-Ley 274/86 sobre imputación de los costes financieros a las inmovilizaciones materiales,
- Decreto-Ley 27/87 sobre contabilización de las aplicaciones de tesorería, a corto plazo, en inmovilizaciones financieras.

El Código de las Sociedades Comerciales, aprobado por el Decreto-Ley 262/86, entró en vigor el primero de Enero de 1.987.

El nuevo Plan Oficial de Contabilidad que sustituye al de 1.977 y hemos manejado para nuestro estudio, ha sido aprobado por el Decreto-Ley nº 410/89 de 21 de Noviembre.

En España, el Boletín Oficial del Estado de 27 de Julio de 1.989 publicaba el textos de la Ley 19/1989, de 25 de

Julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de sociedades.

En Diciembre, era publicado el Real Decreto Legislativo 1.564/1989 de 22 de Diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

Asimismo, y tras varios borradores, en Febrero del presente año, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, daba a conocer el borrador de lo que puede, sin excesivas modificaciones, convertirse en el Nuevo Plan General de Contabilidad español y que nos ha servido de base en este trabajo, pero al que nos referiremos a lo largo del mismo sin el calificativo de borrador.

Hemos iniciado este trabajo con unas muy breves consideraciones a la Armonización y normalización contable para pasar seguidamente a un, también breve, Análisis de la Cuarta Directiva, relativa a las Cuentas Anuales de ciertas formas de sociedades, tratando en el mismo aquellos aspectos mas relevantes, tales como: los principios generales de elaboración de las cuentas anuales, el objetivo de la imagen fiel y los principios contables, estructura del balance y cuenta de pérdidas y ganancias, criterios de valoración, contenido del anexo, etc.

En la segunda parte, se ha entrado en la consideración de los nuevos Planes de contabilidad de los tres países, siguiendo, para ello, una metodología similar para cada caso; ésto es: consideraciones previas, principios contables adoptados, criterios de valoración, cuentas anuales y anexo (o memoria), realizando, al tiempo, estudios comparativos con los Planes de cuentas a que sustituyen (de 1.957 en el caso francés) o que vendrán a sustituir (caso español), así como en relación con la legislación correspondiente.

Se recoge un pequeño estudio comparativo de los tres planes analizados y las disposiciones de la Directiva comunitaria para pasar, seguidamente, a una breve consideración de las cuentas consolidadas y Contabilidad Analítica. Se concluye el trabajo con un capítulo de conclusiones y la recopilación bibliográfica empleada para la preparación del mismo

Como anexo, se incorpora el texto de la Cuarta Directiva presentado, por columnas, en francés, español y portugués con el ánimo exclusivo de poner de manifiesto algunas posibles diferencias en la traducción de sus términos. Asimismo se incluyen las listas de cuentas, criterios de valoración y modelos de cuentas anuales de los tres planes analizados.

Destacar que en la traducción efectuada de los planes de Francia y Portugal se ha pretendido, más buscar el contenido económico-contable de las palabras, que su significado en el sentido semántico.



CAPITULO I.

ARMONIZACION
Y NORMALIZACION
CONTABLE

ARMONIZACION Y NORMALIZACION CONTABLE

Las Comunidades Europeas cuentan con una estructura institucional "sui generis"¹, reflejo del carácter específico de la propia Comunidad, organización internacional dirigida a la consecución de la unidad europea. Las Comunidades Europeas constituyen, en este sentido, una organización de integración y no meramente de cooperación, como es el caso de la generalidad del resto de las organizaciones internacionales.

Como consecuencia de lo anterior el marco institucional comunitario no coincide ni con el existente en la mayoría de las organizaciones internacionales, caracterizado por la existencia de una asamblea general en la que se encuentran representados la totalidad de los países miembros, los cuales mantienen la totalidad de su soberanía, ni con el esquema tradicional de división de poderes.

En el marco comunitario su sistema institucional es reflejo, de hecho, de una división de poderes distinta, en la cual unas instituciones tienden a ser reflejo de los intereses comunitarios y, por ende, supranacionales (Comisión, Parlamento Europeo) y otras (Consejo) constituyen en mayor medida la caja de resonancia de los intereses nacionales².

Las Comunidades Europeas, constituidas a partir del

¹ GONZALEZ SANCHEZ, Enrique.- INICIACION AL ESTUDIO DEL DERECHO COMUNITARIO EUROPEO. Consejo General del Poder Judicial. Madrid 1.984. pag. 3

² Véanse: FITGERALD, R.D. "INTERNATIONAL HARMONIZATION OF ACCOUNTING AND REPORTING". Internatinal Journal of Accounting. Vol. 17. Fall, 1.981. y GRACE, E. "HARMONIZATION. THE ATH DIRECTIVE AND WORK OF THE INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARS COMMITTEE". Eighth Annual Congress of the European Accounting Association. Brussels, april, 1.985.

Tratado de París de 1.951 (Comunidad Europea del Carbón y del Acero) y de los Tratados de Roma de 1.957 (Comunidad Europea de Energía Atómica y Comunidad Económica Europea) mantenían, cada una de ellas, sus propias instituciones, teniendo únicamente carácter común el Tribunal de Justicia y el Parlamento Europeo (Asamblea CECA).

Tras la firma del Tratado de Bruselas de 8 de Abril de 1.965, tiene lugar la unificación de la Comisión (Alta Autoridad CECA) y del Consejo de Ministros.

Los principales órganos institucionalizados en la CEE están actualmente estructurados de la siguiente forma¹:

- Organos de decisión política a quienes compete decidir sobre la evolución del proceso de integración comunitaria. Están constituidos por el CONSEJO EUROPEO y por el CONSEJO DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS.

- Organos de dirección, decisión y ejecución a quienes corresponde aplicar los Tratados, orientar, decidir y ejecutar las políticas comunitarias. Están compuestos por el CONSEJO DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS y por la COMISION DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS.

- Organos de control cuya competencia es el control político y presupuestario, jurisdiccional y financiero. Se hallan constituidos por el PARLAMENTO EUROPEO, por el TRIBUNAL DE JUSTICIA y por el TRIBUNAL DE CUENTAS.

Ahora bien, todo proceso de integración económica

¹ VIERA DOS REIS, José. "OS DOCUMENTOS DE PRESENTAÇÃO DE CONTAS NA CEE E LA LEGISLAÇÃO PORTUGUESA". Ed. Rei dos Livros. Lisboa, 1.987. Pag. 19.

impone la necesidad de proceder a una armonización de las políticas económicas de los países miembros, lo que exige la armonización de las políticas fiscales, de las políticas comerciales interiores y la consecución de la libre circulación de todos los factores productivos, incluyendo la libertad de establecimiento. Todo ello provoca la necesidad de armonizar otras facetas de las políticas económicas nacionales, tales como la política monetaria y crediticia, e incluso políticas no económicas como las relativas a la sindicación, sanitarias, etc¹.

La consecuencia inmediata de lo anterior es la cesión parcial y progresiva de las soberanías nacionales en favor del conjunto, en evitación de la inestabilidad que supondría la consecución de nuevo consenso ante cada situación específica. La necesidad de que exista también coordinación entre las distintas facetas de la política aplicada dentro de un país condiciona el grado de libertad efectiva de cada uno en las políticas no armonizadas formalmente y, en definitiva, acelera el proceso de coordinación política, el cual, indefectiblemente, no tiene más término estable que la creación y consolidación de una autoridad supranacional².

En este sentido, el artículo 2º del Tratado de Roma establece que "La Comunidad tendrá por misión promover, mediante el establecimiento de un mercado común y la progresiva aproximación de las políticas económicas de los Estados miembros, un desarrollo armonioso de las actividades económicas en el conjunto de la Comunidad, una expansión continua y equilibrada, una estabilidad creciente, una elevación acelerada del nivel de

¹ Vid. MARIN MEDINA, José. "LA ARMONIZACION DE LA CONTABILIDAD Y LA AUDITORIA. Sus organismos internacionales". Ed. Instituto de censores jurados de cuentas. Madrid, 1.982.

² McCOMB, D. "INTERNATIONAL HARMONISATION: MYTH OR IDEAL?". IV Congreso de la European Accounting Association". Barcelona, abril de 1.981.

vida y relaciones más estrechas entre los Estados que la integran".

Para cumplir tales objetivos, el artículo 3º del Tratado señala, entre otras, las acciones que la Comunidad seguirá:

- 1.- la supresión, entre Estados miembros, de los derechos de aduana y de las restricciones cuantitativas a la entrada y salida de mercancías, así como de cualesquiera otras medidas de efecto equivalente;
- 2.- el establecimiento de un arancel aduanero común y de una política comercial común respecto de terceros Estados;
- 3.- la supresión, entre los Estados miembros, de los obstáculos a la libre circulación de personas, servicios y capitales;
- 4.- el establecimiento de una política común en el sector de la agricultura;
- 5.- el establecimiento de una política común en el sector de los transportes;
- 6.- el establecimiento de un régimen que garantice que la competencia no será falseada en el mercado común;
- 7.- la aplicación de procedimientos que permitan coordinar las políticas económicas de los Estados miembros y superar los desequilibrios de sus balanzas de pagos,
- 8.- la aproximación de las legislaciones nacionales en la medida necesaria para el funcionamiento del mercado común.

Estas previsiones, muy amplias, "ponen de manifiesto de forma clara que la C.E.E. busca ser algo más que una unión aduanera o de libre mercado. La Comunidad tiene el objetivo de crear condiciones que puedan hacer de Europa una única unidad económica, como, por ejemplo, los Estados Unidos lo son actual-

mente"¹

En esta línea, el artículo 5º destaca la obligación de los Estados miembros de adoptar "todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas del Tratado o resultantes de los actos de las instituciones de la Comunidad", facilitando la tarea de la misma, al tiempo que "se abstendrán de todas aquellas medidas que puedan poner en peligro la realización de los fines del Tratado", colaborando estrechamente con las instituciones comunitarias para (Artº 6) "coordinar sus respectivas políticas económicas en la medida necesaria para alcanzar los objetivos del Tratado".

Esta aproximación legislativa de los países miembros no puede "dejar al margen el Derecho Mercantil y, más concretamente, el Derecho Contable"², pues "si cada país impone requisitos distintos sobre las compañías que operan en su territorio, esto influye en las empresas cuando tienen que decidir dónde establecer sus actividades"³ es por lo que la "la Comisión planteó la creencia de que cada compañía está en cierto sentido aprisionada dentro de su sistema nacional y no puede expandirse o combinarse con otras compañías más allá de sus fronteras nacionales de la misma forma y con la misma libertad que puede hacerlo dentro del Estado miembro al que pertenece"⁴.

¹ McKINNON, Sharon M. "CUENTAS CONSOLIDADAS. LA SEPTIMA DIRECTRIZ DE LA CEE". Trad. V. Cándor López. A.E.C.A. Monografía nº 6. Madrid 1.985. Pag. 24.

² TUA PEREDA, Jorge.- "ESTADOS FINANCIEROS: ESPAÑA Y EL MERCADO COMUN." Ediciones del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. Madrid, 1.980. pag. 22.

³ McKINNON, S. M. Op. cit.

⁴ Ibidem, pag. 15.

"Desechada la posibilidad de crear derecho *ex novo*, la C.E.E. acomete la unificación de la legislación de sus Estados miembros, mediante la promulgación en diferentes campos, de normas que obligatoriamente han de ser recogidas por el ordenamiento de los países integrantes"¹.

En este contexto, adquiere especial importancia la información económico-financiera y contable de las empresas que operan en los distintos países comunitarios.

Como señala el profesor Montesinos,² bajo el epígrafe de Justificación y factibilidad de la armonización contable internacional, "el encargado de producir la información contable, a lo largo de las tres fases componentes del proceso (selección, elaboración y comunicación de informaciones relevantes), debe identificar previamente a los usuarios de esta información, procurando, en cualquier caso, que los mensajes informativos proporcionados tengan una utilidad (o relevancia) para la adopción de decisiones por parte de aquellos usuarios, de acuerdo con sus objetivos, las reglas de decisión que utilicen y las informaciones de otro tipo de las que puedan disponer. Esta utilidad o relevancia constituye, a nuestro entender, la justificación última de todo proceso contable, y ha de tenerse presente en todas y cada una de las tres fases indicadas, si bien la contrastación empírica se va a efectuar en la fase de comunicación, en base al impacto que los estados contables comunicados vayan a tener sobre las decisiones de sus usuarios".

Dado que estos usuarios de la información contable

¹ TUA PEREDA, Jorge. Op. cit. pag. 21.

² MONTESINOS JULVE, Vicente. -"LAS NORMAS DE CONTABILIDAD EN LA COMUNIDAD ECONOMICA EUROPEA." I.P.P. M^o de Hacienda. Madrid, 1.980. pags. 23 y 24.

"son los destinatarios de unos datos que proceden de entidades actuantes en diferentes países, parece conveniente lograr una uniformidad en los estados contables emitidos por aquellas entidades"¹. Ciertamente es que dificultades idiomáticas, culturales, de conversión de monedas, niveles de desarrollo y, sobre todo, resistencia a la cesión de soberanía que para los países representa, dificultan esta tarea, lo mismo que "es tópico que el desarrollo económico exige o da lugar a una mayor información y que cuando las dificultades se acrecientan, las cautelas y las desconfianzas son mayores, las exigencias informativas son más elevadas y la verificación de dicha información es exigida en mayor medida".²

Ahora bien, como hemos visto, "los objetivos básicos del programa de armonización de las normas contables de la Comunidad Económica Europea son, en sus líneas fundamentales, los mismos que se contemplan en el Tratado constitutivo de la Comunidad para el más amplio programa de armonización del derecho de sociedades, en el cual se encuentra inserto".³

Este esfuerzo de "armonización contable en la C.E.E. constituye quizá el ejemplo más significativo de iniciativa normalizadora ejercida por instancias de carácter público"⁴.

Para el Plan Contable General francés, la armonización contable se obtiene por la aplicación de normas comunes y

¹ Ibidem, pag. 25.

² CARIBANO CALVO, Leandro.- "CONTABILIDAD Y AUDITORIA EN ESPAÑA ANTE LA C.E.E." Ponencia "LA INFORMACION CONTABLE-FINANCIERA EN ESPAÑA". A.E.C.A. Monografía nº 7. Madrid 1.986. Pags 2 y 3.

³ MONTESINOS JULVE, Vicente.- "ORGANISMOS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD: FUNCIONES Y OBJETIVOS". I.P.P. Mº de Hacienda. Monografía 2. Madrid, 1.983. Pag 75.

⁴ Ibidem.

particulares. Las primeras deben enunciar un conjunto de descripciones relativas a:

- la terminología,
- los criterios de clasificación de los elementos reagrupados en las denominaciones,
- la contabilización de estos elementos y de sus movimientos en un plan de cuentas caracterizado por una codificación establecida siguiendo un sistema determinado (decimal),
- los métodos de valoración, y
- la utilización de datos contables con el fin de encauzar las situaciones, seguir su evolución y medir los resultados.

Las necesidades de adaptación, unidas a las particularidades de estructura y actividad de las empresas conducen, a partir de las normas comunes, al establecimiento de planes profesionales de cuentas teniendo en consideración las disposiciones de carácter sectorial; al establecimiento de planes de empresas elaborados a partir de las disposiciones del plan contable general y de los planes profesionales y, finalmente, al establecimiento de planes de cuentas particulares¹.

André Brunet² define la normalización contable como "el conjunto de reglas, más o menos complejas y uniformes, aplicadas, sea voluntariamente o por en virtud de disposiciones legales o contractuales, por un conjunto de empresas pertenecientes o no al mismo sector de actividad, reguladoras de la organización de su contabilidad y cálculo de costes y de la

¹ BLANQUEST, F. "L'HARMONISATIONS DU DROIT DES SOCIETES DANS LA CEE" Revue française de comptabilité, nº 9. 1.975, pag. 620.

² BRUNET, André A. "LA NORMALISATION COMPTABLE AU SERVICE DE L'ENTREPRISE, DE LA SCIENCE ET DE LA NATION". Dunod. Paris 1.951. Pag 9.

presentación de sus resultados financieros y técnicos, de cara a permitir la comparación y de facilitar el estudio y el control, en provecho de la empresa, del sector o, incluso, de la nación".

"En su concepción más usual, se entiende por normalización contable el proceso mediante el cual uno o varios organismos de reconocida solvencia o través de normas jurídicas, se canaliza la información contable, atendiendo a unos requisitos de homogeneización de los instrumentos contables, basada en unas reglas valorativas que gozan de una objetividad previamente reconocida"¹

Recoge el Prof. Gonzalo Angulo² la definición de Túa y Larriba de normalización contable como "actividad reglada y organizada que, mediante la elaboración y emisión de normas contables, tiende a la consecución de comportamientos homogéneos en la confección de la información financiera, suministrando, al mismo tiempo, a sus usuarios, un marco de referencia de los criterios a partir de los que ha sido elaborada, y a los expertos que han de auditarla, un catálogo de las prácticas más recomendables en cada situación posible"

Para el Prof. Rivero, "la normalización contable persigue la confección de un modelo general que sirva tanto a la propia empresa como a terceros."³

¹ ROCAFORT NICOLAU, Alfredo y FERRER PEDROLA, Ramón.- LA EMPRESA ESPAÑOLA ANTE LA ADAPTACION A LAS NORMAS CONTABLES DE LA C.E.E. Ed. Hispano Europea. Barcelona 1.987 Pag. 31.

² GONZALO ANGULO, José Antonio y TUA PEREDA, Jorge.- INTRODUCCION A LA CONTABILIDAD INTERNACIONAL. Monografía nº 14. Inst. de Planificación Contable. Madrid, 1988. Pag. 68.

³ RIVERO ROMERO, José.- CONTABILIDAD FINANCIERA. Ed. Trivium, S.A. Madrid, 1.989. Pag.467.

Los objetivos de la normalización contable pueden cifrarse, pues, siguiendo la doctrina del Consejo Nacional de la Contabilidad de Francia en:

- el perfeccionamiento y mejora de la contabilidad,
- la comprensión de las contabilidades y su control,
- la comparación de las informaciones contables, tanto en el tiempo como en el espacio,
- la consolidación de las contabilidades en el amplio campo de los grupos de empresas, de los sectores de actividad, de las regiones o incluso a nivel nacional,
- la elaboración de estadísticas.

Abarca así, de una parte, la definición de normas y, de la otra, su aplicación en pro de la armonización de las contabilidades.

La normalización contable "conduce a que las cuentas anuales de las empresas, y en su caso, de los grupos de empresas, formuladas con arreglo a principios contables, sean comparables. Con este requisito entendido internacionalmente, la formación contable de cada país rompe fronteras y salva obstáculos que hoy no tienen razón de ser, contribuyendo de modo importante al desarrollo económico de los pueblos, a la expansión del mundo de los negocios y al desenvolvimiento de las relaciones económicas internacionales"¹

En el caso que nos ocupa, "la responsabilidad de la emisión de las normas armonizadoras las asume el Consejo de la Comunidad, a propuesta de la Comisión y oídas las opiniones del Comité Económico y Social, el Parlamento Europeo y otros órga-

¹PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD ESPAÑOL (Borrador). Introducción

nos consultivos si proceda."¹

De acuerdo con el artículo 189 del Tratado, para el cumplimiento de su misión, el Consejo y la Comisión adoptarán reglamentos, directivas, tomarán decisiones, formularán recomendaciones y emitirán dictámenes.

"Las directivas de la CEE se inscriben dentro de las llamadas 'fuentes de derecho derivado', o sea, de los actos unilaterales de contenido normativo emanados de las Instituciones Comunitarias, adoptados para la ejecución de los tratados constitutivos de la CEE y de conformidad con ellos. En ellos encuentran su fundamento jurídico y de ellos derivan"²

En este sentido, se puede definir la directiva como "el acto jurídico de las instituciones comunitarias, cuya finalidad es alcanzar un objetivo determinado o el ejercicio efectivo de las libertades comunitarias, que vincula a los estados miembros en cuanto al resultado a conseguir, pero permitiéndose la forma y los medios para alcanzar el objetivo sobre la materia en cuestión en un plazo de tiempo determinado. Si la directiva se dirige a todos los estados miembros es una disposición legislativa indirecta"³.

Así pues, la directiva obligará al estado miembro destinatario de la misma en cuanto al resultado que deba conseguirse, pero dejando a las autoridades nacionales la elección de la forma y los medios para ello.

La directiva tiene, sin embargo, efecto directo.

¹ MONTESINOS JULVE, Vicente. Op. cit. pag. 43.

² VIERA DOS REIS, José. Op. cit. pag. 26.

³ LOPEZ DE SILANES, Juan Pablo. "DICCIONARIO DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS". Ed. Pirámide. Madrid, 1988. Pag. 75.

quiere ello decir que los particulares pueden hacer valer en forma inmediata, en determinados supuestos, ante los tribunales nacionales los derechos subjetivos conferidos por la norma comunitaria, incluso si la misma no ha sido incorporada al ordenamiento jurídico interno.

Las directivas comunitarias deberán ser fundamentadas y adoptadas tras las preceptivas consultas al Consejo Económico y Social (institución prevista en el artículo 193 del Tratado), al Parlamento Europeo y a la Propia Comisión en el caso de que la propuesta no emane de la misma.

Asimismo, deben ser notificadas a sus destinatarios, produciendo sus efectos desde tal notificación, y publicadas en el Diario Oficial de las Comunidades.

Por reglamento se entiende el "acto comunitario del Consejo o de la Comisión, que tiene alcance general y es directamente aplicable en todos los estados miembros, siendo, por tanto, norma jurídica común en todos ellos, que se aplica de manera uniforme, y puede ser invocado por los ciudadanos de los estados miembros"¹.

El reglamento, pues, tiene un carácter general, es obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada estado miembro.

Igualmente la decisión es obligatoria en todos sus elementos para todos sus destinatarios. Las recomendaciones y los dictámenes no tienen carácter vinculante.

La Cuarta Directiva del Consejo, en cuyo análisis entraremos más adelante, inicia su exposición de motivos consi-

¹ Ibidem, pag. 157.

derando "que la coordinación de las disposiciones nacionales sobre la estructura y el contenido de las cuentas anuales y del informe de gestión, los métodos de valoración y la publicidad de estos documentos, reviste una importancia particular para la protección de los socios y de terceros", imponiéndose una coordinación simultánea en tales materias para las sociedades, ya que la actividad de las mismas rebasa a menudo los límites del territorio nacional.

"El instrumento técnico y básico de nuestra normalización contable, de modo análogo a otros países europeos (en especial Francia y Portugal a los que, junto a España, limitaremos este trabajo) es el Plan general de Contabilidad".

En Francia, el organismo encargado de la elaboración del Plan Contable General (Plan Comptable Général) aprobado el 27 de Abril de 1.982 y modificado y ampliado el 9 de Diciembre de 1.986, ha sido el Consejo Nacional de la Contabilidad.

Creado en febrero de 1.957 y modificado en Marzo de 1964, el Consejo, organismo consultivo, tiene como misión la coordinación y síntesis de cuanto concierne a las investigaciones teóricas y metodológicas de la contabilidad, así como a sus aplicaciones prácticas. También, en relación con el resto de servicios, asociaciones y organismos afectados, la de recopilar la información, estudiar y difundir toda la documentación relativa a la enseñanza, organización y aplicación de las cuentas.

Asimismo, deberá ser consultado y emitir informes acerca de cuantas reglamentaciones, instrucciones o recomendaciones de orden contable sean propuestas por las administraciones y organismos públicos.

El Decreto-Ley 410/89 de 21 de Noviembre, de aprobación del Plan Oficial de Contabilidad de Portugal (Plano Ofi-

cial de Contabilidad), mantiene en sus funciones la Comisión de Normalización Contable, "a quien compete asegurar el funcionamiento y perfeccionamiento de la normalización contable nacional", creada en Febrero de 1.977, fecha de aprobación del plan de cuentas ahora revisado.

Las atribuciones específicas de esta Comisión son:

- Promover los estudios que se muestren necesarios para la adopción de principios, conceptos y procedimientos contables que deban considerarse de aceptación general;
- elaborar los proyectos que impliquen alteraciones, aportaciones y normas de interpretación del Plan Oficial de Contabilidad;
- orientar la elaboración de planes sectoriales o pronunciarse sobre ellos, si son elaborados por otras entidades,
- opinar sobre textos legislativos cuyas disposiciones repercutan en el campo contable de las empresas privadas o del sector público empresarial;
- emitir parecer sobre las consultas efectuadas por las empresas privadas y del sector público empresarial relativas a la aplicación o interpretación del Plan Oficial de Contabilidad, y
- participar en las discusiones internacionales en que sean tratados asuntos relacionados con la normalización contable, con objeto de emitir informe técnico.

En España se creó el Instituto de Planificación Contable en Agosto de 1.976 (Real Decreto 1.982/76) cuyo cometido era "la realización de los estudios, investigaciones e informes relativos a la adaptación del Plan General de Contabilidad a los distintos sectores de actividad económica, y al perfeccionamiento y actualización de la planificación contable, dentro del ámbito de competencias atribuidas al Ministerio de Hacienda, cuidando, además, de la difusión de cuantos trabajos estime

conveniente para el mejor conocimiento de la planificación contable".

La Ley 19/1988 de 12 de Julio crea el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que tiene personalidad jurídica, patrimonio propio y capacidad de obrar para el cumplimiento de sus fines.

El Instituto de Planificación Contable es suprimido e integrado en el nuevo Organismo, quien asume todas las competencias que sobre normalización y planificación contable le atribuía el Decreto 1.982/76 antes citado.

Entre las funciones asignadas al Instituto de Contabilidad y auditoría de Cuentas destacamos:

- La realización de los trabajos técnicos y propuesta del Plan General de Contabilidad adaptado a las Directivas de la C.E.E. y a las Leyes en que se regulen estas materias, así como la aprobación de las adaptaciones de este Plan a los distintos sectores de la actividad económica;

- el establecimiento de los criterios de desarrollo de aquellos puntos del Plan General de Contabilidad y de las adaptaciones sectoriales del mismo que se estimen convenientes para la correcta aplicación de dichas normas, que se publicarán en el Boletín del Instituto;

- el perfeccionamiento y la actualización permanentes de la planificación contable y de la auditoría de cuentas, a cuyo fin propondrá al Ministro de Economía y Hacienda las modificaciones legislativas o reglamentarias necesarias para armonizarlas con las disposiciones emanadas de la C.E.E. o de acuerdo con el propio progreso contable y de la actividad de auditoría de cuentas;

- la realización y promoción de las actividades de investigación, estudio, documentación, difusión y publicación necesarias para el desarrollo y perfeccionamiento de la norma-



lización contable y de la actividad de auditoría de cuentas, y
- la coordinación y cooperación técnica en materia contable y de auditoría de cuentas, con los Organismos Internacionales, y en particular con la C.E.E., así como con los nacionales sean Corporaciones de derecho público o asociaciones dedicadas a la investigación.

Finalmente, para terminar esta pequeña introducción unas breves consideraciones al ECU, unidad de cuenta europea¹.

Tuvo su aparición en marzo de 1.979 con motivo de la instauración del Sistema Monetario Europeo.

"Entre los precursores del ECU se pueden citar: el zchino de oro creado por el Banco de Venecia en el siglo XII (anotaciones en cuenta nominadas en zchinos contra piezas de oro y plata), el denier d'or à l'écu, llamado écu d'or, creado por Luis IX en el siglo XIII, el florin banco de un banco holandés y el marco-banco de un banco de Hamburgo en el siglo XVIII. En tiempos recientes aparecen el franco o suizo, utilizado por el Banco de Pagos Internacionales, y el UEP o EPUNIT del Acuerdo Monetario Europeo"².

El ECU es una unidad de cuenta del tipo 'cesta' compuesta de cantidades concretas de las monedas de los estados miembros, definida en el artículo 4º del Protocolo sobre los estatutos del Banco Europeo de Inversiones y por el Reglamento nº 3.180/78 (Diario Oficial L379 de 30-12-78), modificado por el reglamento nº 2.626/84 (D. Of. L247 de 16-09-84). Esta definición de la unidad de cuenta puede ser modificada por el Consejo de Gobernadores, por unanimidad, y a propuesta del Consejo

¹ PONCE, B. "LA UNIDAD DE CUENTA EUROPEA" Revista de Instituciones Europeas, Agosto de 1.977, Pags 435 a 439.

² LOPEZ DE SILANES, Juan Pablo, Op. cit. pag. 78.

de Administración.

Esta modificación tendrá lugar (artículo 7) en el caso de que la paridad de la moneda de un Estado miembro se reduzca en relación con la unidad de cuenta definida en el artículo 4 antes citado. El valor de la moneda de un Estado miembro corresponderá al tipo de conversión entre esta unidad y dicha moneda, establecido sobre la base de los tipos del mercado.

El ECU, en cuanto unidad de cuenta, es utilizada por las instituciones comunitarias y los Bancos Centrales de los Estados miembros, lo que constituye su circuito o mercado oficial. Asimismo, puede ser utilizada por los operadores privados, constituyendo así el mercado o uso privado.

El Proyecto de posición común aprobado por el Consejo el 20 de junio de 1990¹ con vistas a la adopción de la Directiva por la que se modifiquen las directivas 78/660 y 83/349, prevé que "las cuentas anuales, además de publicarse en la moneda en que estén establecidas, podrán publicarse en ecus, utilizando el tipo de conversión de la fecha de cierre del balance. Este tipo se indicará en el anexo". Idéntico tratamiento propone para las cuentas consolidadas.

¹ Fuente: Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas nº 2 de Junio de 1.990. Pags. 15 a 17.

CAPITULO II.

ANALISIS DE LA
CUARTA
DIRECTIVA

ANALISIS DE LA CUARTA DIRECTIVA, RELATIVA A LAS CUENTAS ANUALES DE CIERTAS FORMAS DE SOCIEDADES.

Consecuencia de los esfuerzos aplicados durante años tendentes a conseguir una armonización contable a nivel general, es la Cuarta Directiva, cuyos destinatarios, los Estados miembros, deberán realizar cuanto sea preciso a fin de adaptar las respectivas legislaciones nacionales a esta directiva.

Esta obligatoriedad de implantación para todos los Estados miembros de la C.E.E., hace que dicha norma posea una gran transcendencia, pues una vez realizado el proceso de acomodación de las legislaciones nacionales a la norma comunitaria, la información contable, en su sentido amplio, será homogénea y por ende facilitará en forma extraordinaria su interpretación y análisis por parte de cualquiera de sus usuarios, ya sean accionistas o terceros interesados.

No obstante, su gestación no ha sido corta pues se ha desarrollado a lo largo de mas de doce años.

Teniendo su fundamentación jurídica en el artículo 54, párrafo 3 línea g) del Tratado de la C.E.E., fué en 1.966, por iniciativa de la Comisión, cuando se iniciaron los estudios tendentes a conseguir la coordinación de las disposiciones nacionales relativas a la estructura y contenido de las cuentas anuales, así como del informe de gestión, criterios de valoración y publicidad de tales documentos de algunos tipos de sociedades.

En Noviembre de 1.971 la Comisión presentó al Consejo la primera propuesta de lo que sería mas tarde la Cuarta Directiva que fue sometida a información por parte del Parlamento Europeo, del Comité Económico y Social y del Grupo de Estudios de Expertos Contables de la C.E.E. En Febrero de 1.974 fué presentado al Consejo un nuevo texto revisado, que, sometido a profundos debates en el seno comunitario se convirtió en la propuesta definitiva de Cuarta Directiva que aprobó el Consejo el día 27 de Junio de 1.978, si bien lleva fecha 25 de Julio.

El Diario Oficial de las Comunidades nº L 222/11 de 14 de Agosto de 1.978 publicó el texto de esta CUARTA DIRECTIVA bajo la referencia 78/660/C.E.E.

Esta directiva pretende conseguir dos objetivos fundamentales a escala comunitaria:

- La protección de los intereses de los asociados (socios y accionistas) y de terceros que debe llevarse a cabo mediante la elaboración de las cuentas anuales y la censura legal de las mismas, y,

- la equivalencia de condiciones jurídicas de elaboración de la información que deben facilitar las entidades a quien esta norma les es de aplicación, lo que conlleva la institución de reglas mínimas exigibles a tales entidades para garantizar el cumplimiento de la referida igualdad de condiciones, así como la publicación de los documentos de presentación de cuentas y otras obligaciones que se establecen en función de la dimensión de las entidades.

Los "considerandos" que constituyen el preámbulo de la Cuarta Directiva nos ilustran a este respecto.

El primero recoge "que las cuentas anuales deben dar una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad; que con este fin deben establecerse esquemas de carácter obligatorio para el establecimiento

del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias, así como determinarse el contenido mínimo del anexo y del informe de gestión; todo ello sin perjuicio de las excepciones que puedan acordarse para ciertas sociedades en razón de su pequeña importancia económica y social".

Por su parte el segundo afirma "que los diferentes métodos de valoración deben coordinarse en la medida necesaria para asegurar la comparabilidad y la equivalencia de las informaciones contenidas en las cuentas anuales".

Asimismo, esta norma prevé que las cuentas anuales deberán ser objeto de revisión legal por parte de los Auditores de Cuentas legalmente capacitados por las legislaciones particulares de cada Estado miembro y de acuerdo con la Octava Directiva (84/253/C.E.E.), y, también que tales cuentas anuales deberán ser objeto de publicidad de acuerdo con lo recogido en la Primera Directiva (68/151/C.E.E.), si bien considera la posibilidad de establecer ciertas excepciones a favor de pequeñas y medianas empresas.

También, en el supuesto de que las empresas formen parte de un "grupo", es aconsejable la publicación de las cuentas de ese grupo, a fin de facilitar una imagen verdadera y apropiada de las actividades del conjunto de las empresas. En este sentido fueron introducidas enmiendas por la Séptima Directiva (83/349/C.E.E.), tratando de coordinar las disposiciones respectivas de las empresas agrupadas y de las cuentas consolidadas.

Se trata, sin embargo, de "un documento flexible, (admite cincuenta y dos opciones) y de compromiso, por la disponibilidad dejada a los Estados miembros de derogar sus normas generales y por las soluciones alternativas que presenta. Sucede que algunas cuestiones importantes no se encuentran solucionadas, tales como los patrones internacionales de contabilidad,

la revisión legal de las cuentas de las pequeñas sociedades, la contabilidad de la inflación, así como la contabilización del leasing, los costes de pensiones, los cobros dudosos y los impuestos diferidos. Se comprende que así sea dada la diversidad de sistemas políticos, económicos, culturales y contables vigentes en varios de los Estados miembros"¹.

A pesar de todo, esta Directiva representa un importante paso en el sentido de coordinación de las legislaciones nacionales de varios Estados miembros en materia de clarificación de los negocios comunitarios en que intervengan determinadas sociedades mercantiles.

Se presenta, por tanto, esta Directiva como un límite mínimo de reglas sobre las cuentas anuales de las sociedades mercantiles que los Estados miembros deberán implantar y hacer cumplir, lo que representa un gran esfuerzo por parte de los mismos, si bien, la norma cuenta con mecanismos que posibilitan y facilitan su adaptación, salvando lo fundamental, a los modelos ya existentes en varios Estados miembros.

La Cuarta Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas,² dirigida a coordinar las legislaciones nacionales sobre las cuentas anuales de las sociedades de capitales, consta de sesenta y dos artículos, estructurados en doce secciones, que a continuación se transcriben:

Ambito de aplicación de sus disposiciones, (art. 1) según tipos de empresas.

Sección 1. Disposiciones generales (art. 2).

¹ VIEIRA DOS REIS, José.- Op. cit. Pag. 35.

² MONTESINOS JULVE, Vicente.- "LAS NORMAS DE CONTABILIDAD EN LA COMUNIDAD ECONOMICA EUROPEA." I.P.P. Mº DE Hacienda. Madrid 1.980. págs. 174 y 210.

- Sección 2. Disposiciones generales relativas al balance y cuenta de pérdidas y ganancias (arts. 3 al 7).
- Sección 3. Estructura del Balance (arts. 8 al 14).
- Sección 4. Disposiciones relativas a ciertas partidas del balance (arts. 15 al 21).
- Sección 5. Estructura de la cuenta de pérdidas y ganancias (arts 22 al 27).
- Sección 6. Disposiciones relativas a ciertas partidas de la cuenta de pérdidas y ganancias (arts. 28 al 30).
- Sección 7. Reglas de Valoración (arts. 31 a 142).
- Sección 8. Contenido del Anexo (arts.43 al 45).
- Sección 9. Contenido de la memoria de gestión (art. 46).
- Sección 10. Publicidad (art. 47 al 50).
- Sección 11. Control (art. 51).
- Sección 12. Disposiciones finales (arts. 52 al 62).

Esta Directiva incide fundamentalmente sobre:

- estructura y contenido de las cuentas anuales de ciertas formas de sociedades mercantiles,
- criterios de valoración de estas cuentas,
- contenido del informe de gestión,
- publicidad de los documentos de presentación de cuentas,
- censura legal de las cuentas anuales y de su conformidad con el informe de gestión
- tratamiento de los grupos de empresas y de participación, con referencia a las cuentas consolidadas; siendo de aplicación (art. 1.1) a las siguientes formas de sociedades:
 - sociedades anónimas,
 - sociedades en comandita por acciones,
 - sociedades de responsabilidad limitada.

No obstante, una propuesta del Consejo¹ que viene a modificar esta Directiva (y también la Séptima) en lo que respecta a su ámbito de aplicación, pretende hacer extensivo el mismo a las sociedades en forma colectiva y las sociedades en comandita simple.

Los Estados miembros (art. 1.2) están facultados, hasta que se lleve a cabo la coordinación ulterior, para no aplicarla a los bancos y otros establecimientos financieros, así como a las Sociedades de seguros.

Como hemos visto antes, esta Directiva trata de coordinar las legislaciones nacionales relativas a las citadas sociedades esencialmente en cuanto a:

- proteger los intereses de los asociados (socios y accionistas) y de terceros;

- establecer condiciones jurídicas mínimas equivalentes en cuanto al contenido de las informaciones financieras que deben ser publicadas.

- garantizar que las cuentas anuales ofrezcan una imagen verdadera y apropiada del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados, mediante el establecimiento de reglas rigurosas relativas a la elaboración de las cuentas anuales, al informe de gestión y a la censura legal de estos documentos, sin perjuicio de una cierta flexibilidad en su aplicación²;

- asegurar la comparabilidad y equivalencia de las informaciones contenidas en las cuentas anuales a través de la

¹ Diario Oficial de las Comunidades nº C144, de 11/06/86, pags. 10 y 11.

² Vid. CANIBANO CALVO, L Y RIVERO TORRES, P. "PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS Y AUDITORIA". Ponencia presentada al II Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Oviedo, abril de 1.986.

adecuada armonización de los diferentes criterios de valoración.

PRINCIPIOS GENERALES DE ELABORACION DE CUENTAS ANUALES

Observamos, a este respecto, dos actitudes claramente contrapuestas:

- la firmeza en las reglas, necesaria para las comparaciones intersocietarias, y
- la flexibilidad en su aplicación, impuesta por la variedad actual de los sistemas contables y jurídicos en vigor en los Estados miembros.

Aparece el rigor en las siguientes obligaciones exigidas en esta norma comunitaria:

1) (art. 2.6) Las informaciones solicitadas en las cuentas anuales constituyen una exigencia mínima, si bien esta disposición viene a significar que los Estado miembros pueden exigir otros informes amén de los solicitados en esta Directiva.

2) Las cuentas anuales (art. 2.1) comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y el anexo¹. Estos

¹ En cuanto a este término, el profesor Cañibano destaca en la Ponencia presentada al I Centenario de la escuela Universitaria de Estudios Empresariales de Valladolid, celebrado del 8 al 12 de Diciembre de 1.987; CAMBIOS EN LA INFORMACION FINANCIERA DE LA EMPRESA ESPAÑOLA, "Es conveniente hacer notar que en la traducción oficial al idioma español, este documento ha sido denominado "Memoria", en lugar de hacer uso del término "Anexo"; ampliamente extendido en los medios profesionales. En nuestra modesta opinión, la Memoria es algo más que el Anexo; dicho término hace referencia a todo el conjunto de informaciones económico-financieras que la sociedad hace públicas para un ejercicio, por lo tanto, dentro de la Memoria (con mayúsculas) tendremos entre las Cuentas Anuales una memoria (con minúscu-

documentos forman un todo, lo que "significa una evolución de gran trascendencia ya que, ante la posición tradicional que consideraba las cuentas anuales formadas solamente por los dos primeros documentos, balance y cuenta de pérdidas y ganancias, añade un elemento más, que es el anexo, documento este llamado a tener una importancia muy grande en la información económica de la empresa¹.

3) El balance y la cuenta de pérdidas y ganancias deberán presentarse según los esquemas (art. 4.1) recogidos en los artículos 9, 10 y 23 a 26. Es esta una de las disposiciones más restrictivas de normalización contable. Siendo la Directiva fruto de un compromiso entre los Estados miembros, es indiscutible que el respeto por un orden formal establecido en las partidas que integran los documentos de síntesis perjudica la coherencia de los criterios de clasificación, todo ello pese a la cierta flexibilidad en su aplicación;

4) Salvo en casos excepcionales (art. 3), la estructura de estos documentos (balance y cuenta de resultados) no podrá ser modificada de un ejercicio a otro. Si se aplican estas excepciones será necesario mencionarlas y justificarlas en el anexo. Como consecuencia, una de las reglas de esta directiva es, en caso de la existencia de excepciones, el asegurar la equivalencia de la información recurriendo a las justificaciones a reseñar en el anexo;

las). Pag. 200.

¹ NOGUERO SALINAS, Antonio. "ANÁLISIS DE LA CUARTA DIRECTRIZ DE LA COMUNIDAD ECONOMICA EUROPEA". Artículo recogido en la "Commemoración del décimo aniversario del Plan General de Contabilidad". I. P. C. M^o de Economía y Hacienda. Madrid 84. Pag. 284.

5) (Art. 4.4) En cada una de las partidas del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias debe figurar también la cifra correspondiente al ejercicio precedente, eventualmente adaptada para asegurar la comparabilidad de ambos valores. Debe mencionarse en el anexo esta eventual adaptación;

6) Se prohíben expresamente (Art. 7) cualquier compensación entre las partidas de activo y pasivo y entre partidas de ingresos y gastos.

Encontramos la flexibilidad en las siguientes disposiciones de esta directiva:

a) En (Art. 5.1) la exclusión de su campo de aplicación, total o parcial, de ciertas actividades (bancos, sociedades de participación financiera, sociedades de inversión y sociedades de seguros);

b) Las posibilidades de adaptación de las cuentas anuales a las necesidades y naturaleza de las sociedades. Así cada una de las partidas del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias podrá ser:

- subdividida, (Art. 4.1) con la condición de respetar la estructura de los respectivos esquemas;

- omitida, (Art. 4.5) si no tiene valor en el propio ejercicio ni en el anterior;

- pueden añadirse nuevas partidas (Art. 4.1), siempre y cuando su contenido no esté cubierto por cualquiera de las otras previstas en los respectivos esquemas;

- las partidas precedidas por números árabes (Art. 4.3) podrán ser reagrupadas, siempre y cuando su importe carezca de significado a los efectos del objetivo del Art. 2.3 o favorezca la claridad de las cuentas, con la condición de que las partidas reagrupadas aparezcan separadas en el anexo;

- es posible optar (Art 13.3) por la clasificación de una operación en una partida en función de un criterio de prio-

ridad, cuando este concepto figure en otras partidas del balance, con la condición de mencionar su relación con las otras partidas y con el propio esquema, en el anexo¹;-

la estructura, (Art 4.2) denominación y terminología de las partidas del balance y cuenta de pérdidas y ganancias precedidas de caracteres árabes se adaptarán cuando lo exija la naturaleza particular de la empresa. tal adaptación puede ser impuesta por los Estados miembros a las empresas que formen parte de un determinado sector económico, si bien este concepto de sector económico no está definido en esta Directiva por lo que el mismo debe de tomarse en relación con los sectores y subsectores institucionalizados en la contabilidad nacional. Esta disposición constituye la fuente europea de planes profesionales de contabilidad;

- cuando (Art. 11) se trate de sociedades que no sobrepasen los límites de dos de los tres criterios de dimensión basados en el total del balance (activo líquido), volumen de operaciones líquido y número medio de personal, éstas podrán ser autorizadas por los Estados miembros para presentar sus cuentas en forma abreviada².

¹ Por ejemplo, deudas por compras y prestación de servicios (partida C-4 del pasivo) que provengan de una empresa del grupo (partida C-6 del pasivo). Esta última información será indicada en el esquema del balance (citando de que empresa se trata) o en el anexo.

Por el contrario, acciones y participaciones propias y participaciones en empresas del grupo no podrán figurar en otras partidas que no sean las previstas para esta finalidad (Art. 13.2).

² Los límites y criterios indicados son (según la Directiva de 27/11/1.984, que modifica este apartado del Art. 11 de la Cuarta Directiva) los siguientes:

- total del balance: 1.550.000 ECUS;
- Importe neto de la cifra de negocio: 3.200.000 ECUS;
- número de empleados, tomada la media del ejercicio: 50.

Estos límites podrían verse modificados de acuerdo con el Proyecto de posición común aprobado por el Consejo el 20 de Junio de 1.990 (fuente: Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas número 2, págs. 15 y 16) en la

c) Si bien fué analizada por la Comisión la introducción en las cuentas anuales el estado de origen y aplicación de fondos, aunque fuera en el anexo, ésta no fué admitida. No obstante, y al amparo de lo recogido en el Art. 2.6, se autoriza a los Estados miembros para implantar y exigir otros documentos en este sentido.

d) Ni la terminología ni la codificación son imperativas en los esquemas de esta Directiva. En este aspecto, los Estados miembros tienen toda libertad para adaptar las disposiciones de esta norma a los usos y prácticas contables propios, pudiéndose conservar la codificación decimal. No obstante, las partidas de las cuentas anuales serán expresadas en forma diferente según su importancia relativa (letras mayúsculas, números romanos, números árabes, letras minúsculas).

e) Finalmente, la presentación de la información esta limitada, especialmente en el anexo, a la relevancia que pueda tener para los terceros, si bien esta orientación conlleva, necesariamente, una responsabilidad añadida para los dirigentes y entidades encargadas de efectuar la censura de las cuentas, en los litigios que puedan surgir con los destinatarios de la información contable.

forma siguiente:

- total del balance: 2.000.000 ECUS;
- Importe neto de la cifra de negocio: 4.000.000 ECUS, así como permitir que lo dispuesto en la letra a) del apartado 3 y en el apartado 4, ambos del artículo 15, no se apliquen al balance simplificado.

EL OBJETIVO DE LA IMAGEN FIEL Y LOS PRINCIPIOS CONTABLES

El Art. 2.3 señala que las cuentas anuales deberán dar una imagen fiel del patrimonio¹, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad. Los apartados 4 y 5 de dicho artículo, por su parte recogen que cuando la aplicación de esta Directiva resultara insuficiente para ofrecer la imagen fiel señalada en el párrafo 3, se suministrarán informaciones complementarias en el anexo, y "cuando la aplicación de una norma contenida en la Directiva se revele como incompatible con el objetivo de ofrecer una imagen fiel, dicha disposición puede dejar de ser cumplida, siempre y cuando se trate de un caso excepcional, poniendo de manifiesto en el anexo tanto las normas que han dejado de cumplirse, como los criterios que han sido aplicados en su lugar y la incidencia que sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados tiene el criterio contable que finalmente ha sido utilizado"². Ahora bien, ¿qué significa la expresión "imagen fiel" en la actualidad?

Esta frase, relativamente antigua, "constituye una expresión técnica³ de elaboración de cuentas". Sus orígenes se cifran en la Inglaterra de mediados del siglo XIX, "cuando la legislación sobre las sociedades obligó a éstas a que presentasen una información financiera verdadera de los elementos de activo y pasivo y una imagen apropiada de las pérdidas y ganancias del ejercicio".

¹ ALVAREZ MELCON, Sixto. "EL PRINCIPIO DE LA IMAGEN FIEL: UNA INTRODUCCION". Fiscalidad y Contabilidad. Homenaje a C. Cubillo, I. E. F. Madrid, 1.983. Págs, 13 a 22.

² CASIBANO CALVO, Leandro.- Op. cit. Pag. 197.

³ VIERA DOS REIS, José. Op. cit. pag. 41.

Para el profesor Rivero¹ "la frase imagen fiel del patrimonio, es una traducción de la expresión inglesa "true and fair view"; quizá hubiese sido mejor hablar de imagen razonable del patrimonio, porque la Contabilidad no puede dar resultados exactos. La expresión "true and fair view" hay que interpretarla como idea de objetividad, neutra, razonable, que permita decidir y actuar con acierto. Es decir imagen fiel del patrimonio debe entenderse como información fiable y útil porque es objetiva".

En la actualidad, la presentación de una imagen verdadera y apropiada es, esencialmente, equivalente a la presentación de cuentas elaboradas de acuerdo con los principios contables generalmente aceptados, siendo este el patrón de referencia contable en multitud de países.

"¿Cómo se consigue la imagen fiel del patrimonio en las cuentas anuales?"²

Cuando se aplican correctamente los principios contables.

Los principios contables constituyen reglas o guías generalmente aceptados o impuestos por normas legales. Constituyen el soporte del desarrollo de la Contabilidad financiera y el fundamento de los criterios de valoración". No obstante, no es tarea fácil el definir con precisión lo que sean los "principios generalmente aceptados" toda vez que la selección práctica de criterios orientadores varía según el país, las instituciones, el tiempo o el espacio de donde provengan. Sin embar-

¹ RIVERO ROMERO, José.- CONTABILIDAD FINANCIERA. Ed Trivium, S.A. Madrid, 1.986. Pags 9 y 10.

² Ibidem



go existe un conjunto de principios, mas o menos comunes, que se admite sean de aceptación general¹.

Podríamos, por tanto, definir los principios contables generalmente aceptados, en sentido amplio, como "aquellos que forman parte, en un país y en un momento dados, de un consenso o de una amplia adhesión de fuentes autorizadas y que determinan cuales son los bienes, derechos y obligaciones de naturaleza patrimonial a registrar en el activo y/o pasivo, las alteraciones que concurren, las contingencias patrimoniales o extrapatrimoniales a considerar, los criterios de valoración a utilizar, las informaciones a facilitar y los informes financieros a elaborar. Esta normas pueden consistir en principios básicos de aplicación general o en prácticas y procedimientos pormenorizados".²

La comprobación de si las cuentas anuales presentan la imagen fiel del patrimonio se consigue con la aplicación de los principios contables, y "este hecho debe de ser verificado" mediante la auditoría de cuentas.

Según el Profesor Rivero " la auditoría consiste en el control de la Contabilidad para deducir si la información contable que se suministra a los terceros usuarios de la misma (cuentas anuales) está ajustada o no a los principios contables, y si las mismas expresan o no la imagen fiel del patrimonio".

"En auditoría la imagen fiel se ha conseguido cuando se emite "opinión sin salvedades", "opinión limpia". Ello ga-

¹ RIVERO TORRE, Pedro. "LOS PRINCIPIOS CONTABLES Y LAS DIRECTRICES DE LA COMUNIDAD ECONOMICA EUROPEA". Ponencia presentada al Congreso AECA, Santander 1.985, Monografía AECA, nº 13. Págs, 113 y sgts.

² VIEIRA DOS REIS, José. Op. cit. Pág. 41.

rantiza que la información a terceros es fiable y que la misma permite decidir y actuar con acierto".¹

Por su parte la Ley de Auditoría de Cuentas en su art. 1, apartado 2 recoge² que "la auditoría de las cuentas anuales consistirá en verificar y dictaminar si dichas cuentas expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la empresa o entidad auditada".

Vemos, pues, que el concepto de imagen fiel y apropiada no es sino un patrón de referencia encaminado a mostrar, dentro de los límites de los principios contables generalmente aceptados en un determinado país, institución o grupo, un cuadro lo mas objetivo e imparcial posible, de los hechos relativos al patrimonio, la situación financiera y los resultados.

Asimismo, la Cuarta Directiva, recoge en su Art. 31, apartado 1 los principios contables sobre los que se asientan los criterios de valoración de tal forma que las cuentas anuales elaboradas en base a estos principios contables y criterios de valoración, ofrezcan una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de tal forma que si su aplicación no es suficiente para conseguirlo, deberán presentarse las correspondientes informaciones complementarias. Si por el contrario, y en casos excepcionales, los mismos se mostrasen contrarios a la consecución de tal objetivo, podrán no aplicarse éstos, si bien, en tal caso, se señalará en el anexo (Art. 31.2) los que no se aplican y el motivo de

¹ RIVERO ROMERO, José.- Op. cit. Pag. 10.

² Ley 19/1.988 de 12 de Julio (B.O.E, 169 de 15 de julio)

ello, así como la influencia de este hecho sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados¹.

Es evidente que el concepto de imagen fiel está presente en esta Directiva.

No obstante, "el objetivo de imagen fiel, tal y como ha quedado expresado por la Directiva, ha dado lugar a rios de tinta en la literatura contable, sobre todo en aquellos países en que dicho principio resulta extraño. Ciertamente, la facultad que confiere al profesional de poder derogar una norma y aplicar la que él considere más relevante para ofrecer la deseada imagen fiel, choca con las habituales prácticas seguidas en una buena porción de países europeos, que han venido poniendo siempre por delante a la norma. Lo cierto del caso es que, incluso en los países donde mayor tradición tiene esta forma de hacer, raramente los profesionales se apartan de la cobertura de las normas, porque en otro caso toda la carga de la prueba recae sobre quienes toman dicha opción".²

PRINCIPIOS GENERALES DE VALORACION

Los criterios de valoración (Art. 43.1) aplicados a las diversas partidas de las cuentas anuales, así como los métodos de cálculo utilizados para las correcciones de valor y las bases de conversión de moneda extranjera para su expresión en moneda nacional deben ser reflejados en el anexo.

¹ Véase, BROTO RUBIO, J, y CONDOR LOPEZ, V. "EL PRINCIPIO DE PRUDENCIA 'VERSUS' PRINCIPIO DE CORRELACION DE INGRESOS Y GASTOS". Artículo publicado en la Revista Española de Fiananciación y Contabilidad, nº 47, 1.985. Recogido por AECA, monografía nº 13. 1.989. Pags. 261 y sgts.

² CARIBANO CALVO, Leandro.- Op.Cit. Pag. 197.

"Dando por supuestos o admitidos los principios de valoración mas generales, relativos a cualquier tipo de valoración contable, como son los de instantaneidad, integridad, homogeneidad, especificación y tempestividad, las normas comunitarias incluyen como principios generales de valoración aquellos que hay que observar en el caso de valoración con vistas a la determinación del resultado periódico, modelo específico más comúnmente empleado¹".

Por tanto, la valoración de las partidas que figuran en las cuentas anuales (Art. 31.1) deben ser establecidas de acuerdo con los siguientes principios contables que le sirven de soporte genérico:

1. Principio de gestión continuada.

"Este principio² (el going concern de la literatura anglosajona) se admite explícitamente en la literatura contable desde los últimos años del siglo pasado, y sus consecuencias siguen observándose en la práctica contable actual. Supone el principio de gestión continuada una actividad prácticamente ilimitada en el tiempo de la entidad considerada; excluye, por tanto, para las valoraciones de ejercicio, las hipótesis de liquidación y de cesión, total o parcial, del patrimonio"³.

Este principio, pues, considera (Art. 31.1 a) la presunción de que la sociedad continuará sus actividades.

¹ MONTESINOS JULVE, V.- Op. Cit. pag 355.

² GONZALO ANGULO, J. A^o y GABAS TRIGO, F. "EL PRINCIPIO DE GESTION CONCTINUADA". Artículo aparecido en la Rev. Esp. de Finan. y Cont. n^o 46, 1985. Recogido por AECA, monografía n^o 13, 1.989, Pags. 233 y sgts.

³ MONTESINOS JULVE, V. Op. cit. pag. 355.

"La gestión de la empresa debe entenderse indefinida, es decir, la unidad económica continuará funcionando".²

También el profesor Mallo recoge que "a falta de evidencias en contra, la unidad económica debe ser considerada como permanentemente vinculada, esto es, sin limitaciones temporales a sus actividades operativas"²

2. Principio de continuidad

Para el profesor Fernández Pirla, este principio, también conocido como "principio de permanencia en el criterio de valoración, supone que, establecido un criterio para la estimación de valores (precio de coste, precio de mercado, etc.), éste debe mantenerse mientras no se produzcan circunstancias muy graves que aconsejen cambiarlo. En caso contrario, se arriesga el definir resultados como consecuencia tan sólo del cambio en el criterio de valoración"³.

"El criterio de valoración adoptado del precio de adquisición se mantendrá en los ejercicios económicos sucesivos. Si, excepcionalmente, se produjese modificación, se justificará la misma en el anexo al balance"⁴.

También se conoce este principio como de "consistencia". "Los procedimientos usados en Contabilidad, por una entidad o unidad económica dada, deben ser apropiados para la medi-

¹ RIVERO ROMERO, J.- Op. cit. pag 102.

² MALLO RODRIGUEZ, Carlos.- CONTABILIDAD ANALITICA. Costes, Rendimientos, Precios y Resultados. I.P.P. M^o Hacienda, Madrid, 1.982. Pag 44.

³ FERNANDEZ PIRLA, José M^a.- ECONOMIA Y GESTION DE LA EMPRESA.- I.C.E. Madrid, 1.972. Pag. 384.

⁴ RIVERO ROMERO, J. Op. cit. Pag. 102.

ción de su posición y sus actividades, debiendo seguirse las mismas consistentemente período tras período"¹.

Esta Directiva, (Art. 31.1 b) recoge este principio señalando que "los criterios de valoración no se modificarán de un ejercicio a otro".

3. Principio de prudencia valorativa

Este principio, no definido expresamente en esta Directiva, "debe observarse (Art. 31.1 c) en todo caso".

También "denominado conservadurismo, puede considerarse como fundamental del modo valorativo tradicional. En la Contabilidad convencional, el principio de prudencia tiene un rango superior a los demás, puesto que de hecho éstos se aplican en tanto en cuanto no entren en contradicción con aquel. Así el principio del devengo no se aplica en el caso de beneficios no realizados, el principio del precio de adquisición (o coste de producción) pierde su vigencia cuando el valor de realización es inferior"². "Entre dos criterios igualmente aceptables, es conveniente aplicar aquel que menos riesgo de sobrevaloración entraña"³.

En el fondo "se trata de que la empresa no admita la existencia de resultados positivos antes de tiempo, con el consiguiente peligro de verse obligada a transferirlos o distribuirlos"⁴.

¹ MALLO RODRIGUEZ, C.- Op. cit. Pag. 44.

² MONTESINOS JULVE, V.- Op. cit. pag 356 y 357.

³ FERNANDEZ PIRLA, J. M^a.- Op. cit. Pag. 384.

⁴ SAEZ TORRECILLA, Angel.- CONTABILIDAD GENERAL. Vol. 1. Ed. Mc. Graw-Hill. Madrid, 1988. Pag. 258

La aplicación de este principio tiene una especial significación en los siguientes puntos:

- Solo podrán ser inscritos en el balance (Art. 31.1 aa) los beneficios realizados en la fecha de cierre del mismo. "Esta redacción supone la vigencia para los ingresos, y los beneficios de ellos derivados, del principio de realización, que sin embargo no rige para las pérdidas"¹.

- Deberán tenerse en cuenta todos los riesgos previsibles (Art. 31.1 bb) y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o en otro anterior, incluso si tales riesgos o pérdidas se conocieran únicamente entre la fecha de cierre del balance y la fecha en que éste se formule. Lo que no es sino el reconocimiento de todas las pérdidas y riesgos probables, sin la aplicación del principio de realización que sí tiene lugar en el caso de los ingresos y beneficios.

"En definitiva, se trata de minimizar el riesgo de sobrevaloración de los activos y de los beneficios, ésto es, de los componentes positivos del patrimonio y de los resultados de la sociedad, aun cuando para ello sea necesario derogar la vigencia de algún otro principio de valoración, en este caso, el principio de realización, no enunciado explícitamente por la directiva pero sí admitido implícitamente en sus planteamientos. El mayor rango del principio de prudencia queda aquí, pues, una vez mas, de manifiesto"².

4. Principio del devengo

Se considerarán (Art. 31. 1 d) los gastos y los ingresos que afecten al ejercicio al que las cuentas se refieran, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.

¹ MONTESINOS JULVE, V.- Op. cit.

² Ibidem.

Esto exige la consideración de la corriente real, representada por los ingresos y gastos y no la corriente monetaria o financiera que se deriva de los mismos.

"Los conceptos de ingresos y de gastos son de tipo económico, captándose en las cuentas de la serie económica o de la serie de las prestaciones, e imputándose a los ejercicios según el principio del devengo. Los cobros y los pagos se recogen en la serie de cuentas financieras o serie de cuentas de pago; estos flujos deben investigarse separadamente, sin confundirlos con los flujos económicos captados en las cuentas de la serie de las prestaciones".¹

La adopción de este principio atiende a la "realización económica de las transacciones a efectos de su contabilización. Para ello, se entiende que los hechos se reconocen contablemente desde el momento en que la transacción se perfecciona jurídicamente, tanto si ésta se realiza al contado como a crédito y con independencia del momento en que se produce el cobro o pago. Las partidas correspondientes se afectarán a ingresos o gastos a medida que vayan teniendo lugar los flujos reales correspondientes, imputándose a los resultados de los ejercicios en los que tales flujos se produzcan.

Este criterio de reconocimiento resulta mucho más racional que el de caja, ofreciendo una visión mucho más global de las operaciones y sus repercusiones sobre la composición del patrimonio de la empresa"².

¹ Ibidem, pag. 358.

² MONTESINOS JULVE, Vicente, GARCIA BENAÚ, M^a Antonia y VELA BARQUES, José Manuel. "EL PRINCIPIO DEL DEVENGO: Algunas reflexiones en torno a su concepto y aplicación en Contabilidad". Lecturas sobre principios contables. AECA. Monografía nº 13. Pags. 213 y 214.

5. Principio de valoración separada

Con este principio de valoración separada de los elementos de las partidas del activo y del pasivo, así enunciado en la norma comunitaria (Art. 31. 1 e) se pretende evitar la posibilidad de realizar compensaciones entre las partidas del activo y pasivo.

Como dice el Prof. Montesinos¹ "la elevación a principio general de esta regla de valoración parece innecesaria. Viene a confirmar el carácter de valoración analítica del modelo de valoración propugnado, evitando al propio tiempo que se proporcionen valores netos cuya significación pueda venir deformada por la compensación de elementos activos y pasivos del patrimonio; la cuestión del carácter analítico de la valoración parece algo evidente, como premisa ineludible para que todos los demás principio contemplados tengan alguna significación. El segundo punto, relativo a la no compensación entre partidas a efectos de su valoración, entre el activo y el pasivo del balance, es una consecuencia lógica y necesaria de la incompatibilidad entre las partidas de los esquemas de las cuentas anuales, enunciada dentro de las características generales de la estructura formal de las mismas".

6. Principio de identidad

El apartado f) del citado artículo 31 recoge la necesidad de que el balance de apertura de un ejercicio se corresponda en el de cierre del inmediatamente anterior.

Se pretende así evitar la posible existencia de vacíos en la información contable. "Cualquier alteración o modificación de las cifras contables debe recogerse, pues, por el sistema contable de información. La separación de ejercicios

¹ Op. cit. pags. 358 y 359.

supone un corte administrativo en los registros contables, utilizado fundamentalmente para la determinación del resultado periódico y de la situación patrimonial referida a la fecha de cierre, que, sin embargo, en modo alguno pueden servir para justificar vacíos informativos producidos por saltos no registrados en las valoraciones de balance"¹.

No obstante, la obligatoriedad de seguimiento de los anteriores principios reseñada antes, éstos podrán no ser aplicados excepcionalmente (Art. 31. 2), si bien, en tal caso, deberán señalarse en el anexo los no aplicados y explicarse los motivos de su no aplicación, así como la influencia que este hecho pueda representar sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.

PRINCIPIOS 'ALTERNATIVOS' DE VALORACION

Establece esta directiva (Art. 32) que la valoración de las partidas de las cuentas anuales se basará en el principio del precio de adquisición o del coste de producción.

Sin embargo, en su artículo siguiente se autoriza a los Estados miembros para implantar otros métodos de valoración alternativos tales como:

a) La valoración sobre la base del valor de reposición en las inmovilizaciones materiales cuya utilización tenga un límite temporal, así como en las existencias.

b) La valoración de las partidas que figuran en las cuentas anuales, incluidos los capitales propios, sobre la base de otros métodos distintos a los previstos en el apartado a) anterior y destinados a considerar la inflación.

¹ Ibidem, pag. 359.

c) La revalorización de las inmovilizaciones materiales y de las inmovilizaciones financieras.

Si tales opciones fueran aplicadas por las distintas legislaciones nacionales, en el anexo deberá determinarse su contenido, sus límites y las modalidades de su aplicación, así como indicar la forma de calcular los valores y consignar las partidas afectadas del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Por otra parte, y en su artículo 38, la Cuarta Directiva prevé que las inmovilizaciones materiales, las materias primas y otras materias consumibles, que se renuevan constantemente, y cuyo valor global sea de escasa importancia, puedan figurar en el activo por importe y valor fijos, cuando su cantidad, su valor y su composición no varíen de forma sensible.

El precio de adquisición es definido por Montesinos como "una magnitud referida a activos, recursos económicos, suministrados por terceros. El precio corresponde a la cantidad de dinero entregada a los terceros en el proceso de intercambio, o al compromiso asumido en este mismo sentido"¹.

El precio de adquisición se obtendrá (Art. 35. 2) incrementando el precio de compra con los gastos accesorios a la misma.

Por coste de producción entiende "la magnitud referida a activos, recursos económicos, producidos por la propia empresa. Es el resultado de un proceso de cálculo, en el que la mayor parte de los casos se manipulan igualmente precios de mercado, que como tales constituyen bases de referencia objetiva, pero sometidos a procesos de cálculo de costes, cuya es-

¹ Ibidem, pag. 365.

tructuración depende en amplia medida de planteamientos subjetivos¹".

No impone, sin embargo, la directiva método de cálculo de costes alguno, limitándose a enumerar los integrantes de este coste:

a) (Art. 35. 3 a) El coste de producción se obtendrá añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles los costes directamente imputables al producto considerado.

b) (Art. 35. 3 b) Podrá añadirse también una parte razonable de los costes indirectamente imputables al producto considerado, en la medida en que dichos costes se refieran al período de fabricación.

c) (Art. 35. 4) Se permitirá la inclusión en el coste de producción de los intereses de préstamos destinados a financiar la fabricación de inmovilizaciones, en la medida en que dichos intereses se refieran al período de fabricación. En este caso, su inscripción en el activo deberá señalarse en el anexo.

Los apartados anteriores son igualmente aplicables a la valoración de los elementos del activo circulante (Art. 39. 2). No se incorporarán, sin embargo, los gastos de distribución a la determinación del coste de distribución ni tampoco los intereses derivados de la financiación propia, si bien éstos no se encuentran citados expresamente. Se colige ésto por la no inclusión de los mismos en la autorización realizada a favor de los correspondientes a la financiación ajena.

¹ Ibidem, pag. 366.

ESTRUCTURA DEL BALANCE

La concepción global de los balances de la C.E.E. (Arts 9 y 10), reafirma la posición de los elementos patrimoniales en el ciclo económico empresarial. Desde este punto de vista, se tiene en cuenta el origen y aplicación de fondos en la empresa, distribuyéndose en cuanto a su aplicación en activos inmovilizados y circulantes y en cuanto a su origen en capitales propios y ajenos.

"La ordenación del balance en la norma comunitaria se establece por lo que respecta al Activo en función de la mayor permanencia de los mismos, y el mismo criterio se aplica al Pasivo, donde los pasivos no exigibles y a largo plazo suponen una mayor permanencia.

Se permite, no obstante, que un elemento del activo o del pasivo pueda incluirse en varias partidas del esquema, según su grado de permanencia"¹.

Esta Directiva dispone que los elementos del patrimonio deben ser clasificados en el activo inmovilizado o en activo circulante en función de su destino, lo que nos da una idea en cuanto a la clasificación de los elementos inmovilizados. Este debe comprender los elementos del patrimonio destinados a servir de forma permanente a las actividades de la empresa. Esta clasificación se apoya no tanto en la duración como en la utilización que la sociedad haga de sus activos.

Los esquemas de balance permiten la opción a los Estados de presentar las pérdidas en el activo y el beneficio en el pasivo en la última línea del balance o incorporar el resultado, sea beneficio o pérdida, en los capitales propios.

¹ RIVERO ROMERO, José. "UN ENSAYO: ANALISIS DE ESTADOS FINANCIEROS". Ed. Trivium, Madrid, 1.986. Pg.63.

Las cuentas de regularización pueden ser contabilizadas en dos partidas separadas del balance o ser afectadas a los créditos y a las deudas. Por otro lado las partidas de "ingresos a recibir" y "gastos a pagar" pueden ser reagrupados con los créditos y las deudas con quienes se relacionen.

Sin embargo, "el criterio de permanencia funcional no es aplicado sino de forma imperfecta en la Directiva"¹.

Así, los activos circulantes pueden incluir elementos realizables a más de un año. Los importes cuya duración residual sea superior a un año deben ser objeto de una indicación separada para cada una de las respectivas partidas y para su conjunto. La noción del grado de liquidez de los activos pasa a segundo plano en beneficio del destino de estos.

También en el pasivo la clasificación de las deudas en largo y corto plazo según sea su exigibilidad a mas o menos de una año, puede decirse que desaparece. Las deudas están clasificadas según criterios heterogéneos al mismo nivel (agentes económicos, financieros, grupos, entidades públicas, etc), sin embargo, con mención separada para cada partida y para su conjunto de las partes cuya duración sea superior a un año. En el anexo sólo deben mencionarse las deudas con duración superior a cinco años.

"Son éstas las grandes líneas conceptuales del los balances en las directivas comunitarias impregnadas, en lo esencial, por un criterio económico, apartándose así de la concepción de Dumarchey asentada en un criterio jurídico-patrimo-

¹ MONTESINOS JULVE, V. Op. Pag. 223.

nial y financiero en el que el balance se presenta dividido en tres partes: Activo, Pasivo y Situación Líquida"¹.

Esta directiva tiene previstos dos esquemas de balance, pudiendo ser presentados bien en forma de estado (disposición vertical), bien en forma de cuenta (disposición horizontal). Los Estados miembros pueden elegir entre cualquiera de las posibilidades e, incluso, elegir mas de una con el fin de que las sociedades puedan elegir entre las mismas. También está permitido el situar una partida en uno u otro nivel².

No obstante las partidas que no pueden ser adaptadas por ir precedidas de letras mayúsculas y número romanos son las siguientes:

A C T I V O

- A. Capital suscrito, no desembolsado
- B. Gastos de establecimiento³
- C. Activo inmovilizado
 - I. Inmovilizaciones inmateriales
 - II. Inmovilizaciones materiales
 - III. Inmovilizaciones financieras
- D. Activo circulante
 - I. Existencias
 - II. Créditos
 - III. Valores mobiliarios

¹ VIEIRA DOS REIS, José.- Op. cit. Pag. 42.

² NIESSEN, Herman. "LA CUARTA DIRECTRIZ SOBRE LAS CUENTAS ANUALES DE LAS SOCIEDADES DE CAPITAL". Ponencia presentada al Seminario celebrado en la Univ. Intern. Meléndez Pelayo. Santander, 1.985. AECA. Monog. nº7. 1.986.

³ Estos gastos pueden figurar como primera partida de "inmovilizaciones inmateriales"

- IV. Efectivo en bancos, en cuenta de cheques postales, en cheques y en caja
- E. Cuentas de Regularización
- F. Pérdidas del ejercicio.

P A S I V O

- A. Capitales propios
 - I. Capital suscrito
 - II. Primas de emisión
 - III. Reserva de revalorización
 - IV. Reservas
 - V. Resultados de ejercicios anteriores
 - VI. Resultados del ejercicio
- B. Provisiones para riegos y gastos
- C. Deudas
- D. Cuentas de regularización
- E. Beneficios del ejercicio.¹

A destacar que en el activo figuran cinco partidas precedidas de letras (seis en el caso de pérdidas del ejercicio) y siete precedidas de algoritmos romanos; en el pasivo, a su vez, figuran cuatro partidas precedidas de letras (cinco en el supuesto de resultados positivos) y seis tras los números romanos, lo que hace un total de veintidós (o veinticuatro) denominaciones obligatorias, lo que indudablemente limita la libertad otorgada a los países en cuanto a la iniciativa de elaboración del balance.

¹ Tanto esta partida como la F. del activo no serán utilizadas si las sociedades son autorizadas por los Estados a contabilizar el resultado positivo o negativo en apartado A VI. del pasivo.



MODELOS DE BALANCE

La estructura sintética horizontal del balance, es decir, en forma de cuenta, podría ser:¹

A C T I V O	P A S I V O
A. Capital suscrito, no desembolsado.	A. Capitales propios.
B. Gastos establecimiento.	B. Provisiones para riesgos y cargas. (2)
C. Activo inmovilizado.	C. Deudas.
D. Activo circulante.	D. Cuentas de regularización. (3)
E. Cuentas de regularización. (1)	E. Beneficio del ejercicio.
F. Pérdidas del ejercicio.	

(1) Gastos anticipados y cobros diferidos.

(2) Estas provisiones tendrían por objeto cubrir pérdidas o deudas claramente especificadas en cuanto a su naturaleza, pero con la particularidad que en la fecha de cierre del balance reúnan las condiciones de ser probables o seguras y, además, indeterminadas en cuanto a su importe o en cuanto a la fecha en que se producirán.

(3) Gastos diferidos y cobros anticipados.

Cuya identidad fundamental es: **ACTIVO = PASIVO.**

A su vez, el esquema del balance en forma de lista,

¹ RIVERO ROMERO, José. Op. cit. Pags 64 y 65.

que trata de presentar la formación escalonada de sus magnitudes más significativas, sería:

A. Capital suscrito no desembolsado.			
B. Gastos de establecimiento.			
C. Activo inmovilizado.			
D. Activo circulante.			
E. Cuentas de regularización.			
TOTAL ACTIVO			
	F. Deudas a plazo de hasta un año		
1. ACTIVO	G. Activo circulante superior a F	H. Total del activo, deducido F.	
		I. Deudas a más de un año.	
	2. FONDO DE MANIOBRA	J. Provisiones para riesgos y cargas.	
		K. Cuentas de regularización.	
		L. Capitales propios.	

3. FINANCIACION

BASICA

Ambos esquemas son equivalentes respecto a su contenido informativo si bien difieren en su forma de presentación. Su importe será distinto según se incluya el capital suscrito y no reclamado en la partida A. o se deduzca de la partida L.

Como hemos visto, las partidas G. y H. no figuran en el primero de los esquemas (forma de cuenta) donde no se trata de obtener magnitudes intermedias. Sin embargo, puede decirse que su inclusión en el segundo esquema no proporciona información adicional relevante, pues la misma pueda ser obtenida igualmente de aquel.

En el esquema horizontal los resultados pueden ser inscritos en partidas independientes o ser inscritos en la partida de capitales propios, mientras que en la disposición vertical deberán figurar necesariamente en esta partida.

Apreciamos, asimismo, diferencias en el tratamiento de las deudas entre ambos esquemas, según las mismas tengan una duración residual superior o no al año.

Proponemos, a continuación un modelo de balance en forma de cuenta realizado de acuerdo con el contenido del artículo 9 y, en forma de lista, según lo dispuesto en el artículo 10 de la norma comunitaria:

MODELO DE BALANCE EN FORMA DE CUENTA

Disposición horizontal, artículo 3.

A C T I V O	P A S I V O
A. CAPITAL SUSCRITO, NO DESEMBOLSADO. (pero reclamado su desembolso).(a)	A. CAPITAL PROPIOS. 1. Capital suscrito.(k)
B. GASTOS DE ESTABLECIMIENTO.(b)	II. Primas de emisión.
C. ACTIVO INMOBILIZADO.	III. Reserva de revalorización.
I. Inmovilizaciones inmateriales.	IV. Reservas.
1. Gastos de investigación y desarrollo.(c)	1. Reserva legal.(l)
2. Concesiones, patentes, licencias, marcas.(d)	2. Reserva para acciones o particip. propias.(m)
3. Fondo de comercio.(e)	3. Reservas estatutarias.
4. Anticipos.	4. Otras reservas.
II. Inmovilizaciones materiales.	V. Resultados de ejercicios anteriores.
1. Terrenos y construcciones.	VI. Resultado del ejercicio.(n)
2. Instalaciones técnicas y maquinaria.	
3. Otras instalaciones, utillaje y mobiliario.	
4. Anticipos e inmoviliz. materiales en curso.	
III. Inmovilizaciones financieras.	B. PROVISIONES PARA RIESGOS Y CARGAS.
	1. Provisiones para pensiones y obligaciones

1. Participaciones en empresas del grupo.
2. Créditos contra empresas del grupo.
3. Participaciones.
4. Créditos contra empresas participadas.
5. Títulos con carácter de inmovilizaciones.
6. Otros préstamos.
7. Acciones o participaciones propias.(f)

D. ACTIVO CIRCULANTE.

I. Existencias.

1. Materias primas y de consumo.
2. Productos en curso de fabricación.
3. Productos acabados y mercancías.
4. Anticipos.

II. Créditos.(g)

1. Créditos por ventas y prestación de servic.
2. Créditos contra empresas del grupo.
3. Créditos contra empresas participadas.
4. Otros créditos.
5. Capital suscrito, no desembolsado, pero reclamado su importe.(h)
6. Cuentas de regularización.(i)

III. Valores mobiliarios.

1. Participaciones en empresas del grupo.
2. Acciones o participaciones propias.(f)
3. Otros valores mobiliarios.

IV. Depósitos bancarios, cheques y caja.

E. CUENTAS DE REGULARIZACION.(j)

F. PERDIDAS DEL EJERCICIO.(n)

similares.

2. Provisiones para impuestos.
3. Otras provisiones.

C. DEUDAS.(o)

1. Empréstitos de obligaciones, expresando separadamente los convertibles.
2. Deudas a establecimiento de crédito.
3. Anticipos sobre pedidos, si no se deducen del importe de las existencias.
4. Deudas por compras y prestaciones de servic.
5. Deudas representadas por efectos de comercio.
6. Deudas a empresas del grupo.
7. Deudas a empresas participadas.
8. Otras deudas, expresando las deudas fiscales y las deudas por seguridad social.
9. Cuentas de regularización.(p)

D. CUENTAS DE REGULARIZACION.(q)

E. BENEFICIO DEL EJERCICIO.(n)

- (a) A menos que la legislación nacional prevea la inscripción del capital suscrito no desembolsado, pero reclamado su desembolso, en el pasivo. En este caso, la parte de capital en estas condiciones figurará, bien en la partida A, bien en la partida D, II, 5, ambas del activo.
- b) Tal y como son definidas por la legislación nacional, siempre que ésta autorice su inscripción en el activo. La legislación nacional podrá prever la inscripción de los gastos de establecimiento como primera partida de 'inmovilizaciones inmateriales'.
- (c) Siempre que la legislación nacional autorice su inscripción en el activo.
- (d) Así como los derechos y valores similares en el caso de haber sido:
- adquiridos a título oneroso, sin tener que figurar en la partida C, I, 3;
 - creados por la propia empresa, siempre que la legislación nacional autorice su inscripción en el activo.
- (e) En la medida en que haya sido adquirido a título oneroso.
- (f) Con indicación de su valor nominal o, en su defecto, del valor contable, siempre que la legislación nacional autorice su inscripción en el balance.
- (g) El importe de los créditos o la parte residual de los mismos con vencimiento en plazo superior a un año se expresarán por separado en cada una de las partidas.

- (h) A menos que la legislación nacional prevea su inscripción en la partida A del activo.
- (i) Salvo que la legislación nacional prevea la inscripción de estas cuentas en la partida E del Activo.
- (j) Si no se aplica la lista anterior.
- (k) Si la legislación nacional prevé su inscripción en esta partida, en cuyo caso, los importes del capital suscrito y del capital desembolsado figurarán por separado.
- (l) En la medida en que la legislación nacional imponga la constitución de esta reserva.
- (m) Si es impuesta su constitución por la legislación nacional, sin perjuicio del artículo 22, párrafo i, letra b), de la Directiva 77/91/CEE.
- (n) A menos que la legislación nacional prevea su contabilización en las partidas F del activo o E del pasivo.
- (o) El importe de las deudas o la parte de las mismas con vencimiento no superior a un año se expresarán por separado de aquellas en que dicho vencimiento sea más largo. Esta indicación debe aplicarse a cada una de las partidas y al conjunto de todas ellas.
- (p) A menos que la legislación nacional prevea la inscripción de estas cuentas en la partida D del pasivo.
- (q) En el caso de no aplicarse la lista anterior.

MODELO DE BALANCE EN FORMA DE LISTA

Artículo 10.

A. CAPITAL SUSCRITO NO DESEMBOLSADO, PERO RECLAMADO SU DESEMBOLSO.

(Salvo que la legislación nacional prevea la inscripción del capital reclamado en la partida L. En este caso, la parte de capital que se encuentre en las indicadas condiciones figurará, bien en la partida A, bien en la partida D, II, 5.)

B. GASTOS DE ESTABLECIMIENTO.

Tal y como son definidos por la legislación nacional, siempre que ésta autorice su inscripción en el activo. La legislación nacional podrá prever la inscripción de los gastos de establecimiento como primera partida de 'inmovilizaciones inmateriales'.

C. ACTIVO INMOVILIZADO.

I. Inmovilizaciones inmateriales.

1. Gastos de investigación y desarrollo, siempre que la legislación nacional autorice su inscripción en el activo.
2. Concesiones, patentes, licencias, marcas, así como los derechos y valores similares, en el caso de haber sido:
 - adquiridos: a título oneroso, sin tener que figurar en la partida C, I, 3;

- creados por la misma empresa, siempre que la legislación nacional autorice su inscripción en el activo.

3. Fondo de comercio, en la medida en que haya sido adquirido a título oneroso.

4. Anticipos.

II. Inmovilizaciones materiales.

1. Terrenos y construcciones.

2. Instalaciones técnicas y maquinaria.

3. Otras instalaciones, utillaje y mobiliario.

4. Anticipos e inmovilizaciones materiales en curso.

III. Inmovilizaciones financieras.

1. Participaciones en empresas del grupo.

2. Créditos contra empresas del grupo.

3. Participaciones.

4. Créditos contra empresas con las cuales la sociedad tiene un vínculo de participación.

5. Títulos con carácter de inmovilizaciones.

6. Otros préstamos.

7. Acciones propias o participaciones propias (con indicación del valor nominal o, en su defecto, del valor contable) en la medida en que la legislación nacional autorice su inscripción en el balance.

D. ACTIVO CIRCULANTE.

I. Existencias.

1. Materias primas y de consumo.

2. Productos en curso de fabricación.

3. Productos acabados y mercancías.

4. Anticipos.

II. Créditos.

(El importe de los créditos o la parte residual de los mismos con vencimiento en plazo superior a un año se expresarán separadamente en cada una de las partidas que se indican a continuación.)

1. Créditos procedentes de ventas y prestaciones de servicios.
2. Créditos contra empresas del grupo.
3. Créditos contra empresas con las cuales la sociedad tiene un vínculo de participación.
4. Otros créditos.
5. Capital suscrito no desembolsado, pero reclamado su desembolso (salvo que la legislación nacional prevea su inscripción en la partida A).
6. Cuentas de regularización (salvo que la legislación nacional prevea la inscripción de estas cuentas en la partida E).

III. Valores mobiliarios.

1. Participaciones en empresas del grupo.
2. Acciones propias o participaciones propias (con indicación del valor nominal o, en su defecto, del valor contable) en la medida en que la legislación nacional autorice su inscripción en el balance.
3. Otros valores mobiliarios.

IV. Depósitos bancarios, en cuenta corriente postal, cheques y en caja.

E. CUENTAS DE REGULARIZACION.

(Salvo que la legislación nacional prevea la inscripción de estas cuentas en la partida D, II, 6).

F. DEUDAS CUYA DURACION RESIDUAL NO ES SUPERIOR A UN AÑO.

1. Empréstitos de obligaciones, expresando separadamente los convertibles.
2. Deudas a establecimientos de crédito.

3. Anticipos sobre pedidos cuando no se deduzcan del importe de las existencias.
 4. Deudas por compras y prestaciones de servicios.
 5. Deudas representadas por efectos de comercio.
 6. Deudas a empresas del grupo.
 7. Deudas a empresas con las cuales la sociedad tiene un vínculo de participación.
 8. Otras deudas, como las deudas fiscales y las deudas por seguridad social.
 9. Cuentas de regularización (salvo que la legislación nacional prevea la inscripción de las mismas en la partida K).
- G. ACTIVO CIRCULANTE,
(incluidas las cuentas de regularización si figuran en la partida E) superior a las deudas cuya duración residual no es superior a un año (incluidas las cuentas de regularización si figuran en la partida K).
- H. IMPORTE TOTAL DE LOS ELEMENTOS DEL ACTIVO DESPUES DE DEDUCIR LAS DEUDAS CUYA DURACION RESIDUAL NO ES SUPERIOR A UN AÑO.
- I. DEUDAS CUYA DURACION RESIDUAL ES SUPERIOR A UN AÑO.
1. Empréstitos de obligaciones, expresando separadamente los convertibles.
 2. Deudas a establecimientos de crédito.
 3. Anticipos sobre pedidos cuando no se deduzcan del importe de las existencias.
 4. Deudas por compras y prestaciones de servicios.
 5. Deudas representadas por efectos de comercio.
 6. Deudas a empresas del grupo.
 7. Deudas a empresas con las cuales la sociedad tiene un vínculo de participación.
 8. Otras deudas, como las deudas fiscales y las deudas por seguridad social.

9. Cuentas de regularización (salvo que la legislación nacional prevea la inscripción de estas cuentas en la partida K).

J. PROVISIONES PARA RIESGOS Y CARGAS.

1. Provisiones para pensiones y obligaciones similares.
2. Provisiones para impuestos.
3. Otras provisiones.

K. CUENTAS DE REGULARIZACION.

(A menos que la legislación nacional prevea la inscripción de estas cuentas en las partidas F,9 ò I,9.)

L. CAPITALS PROPIOS.

I. Capital suscrito.

(Salvo que la legislación nacional prevea la inscripción del capital suscrito no desembolsado, pero reclamado su desembolso, en esta partida. En este caso, los importes del capital suscrito y del capital desembolsado se mencionarán por separado.)

II. Primas de emisión.

III. Reservas de revalorización.

IV. Reservas.

1. Reserva legal, en la medida en que la legislación nacional imponga la constitución de esta reserva.
2. Reserva por acciones propias o participaciones propias, siempre que la legislación nacional imponga la constitución de esta reserva, sin perjuicio del artículo 22, párrafo 1, letra b), de la Directiva 77/91/C.E.E.
3. Reservas estatutarias.
4. Otras reservas.

V. Resultados de ejercicios anteriores.

VI. Resultados del ejercicio.

ESTRUCTURA DE LA CUENTA DE PERDIDAS Y GANANCIAS

La sección 5 (Arts. 22 a 27) tiene previstos cuatro esquemas que, de hecho, se reducen a dos, pudiendo cada uno de ellos ser presentado en forma de "estado" (vertical) y en forma de "cuenta" (horizontal), forma que se aproxima mas a los usos actuales en nuestro país que reflejan los ingresos y gastos clasificados según su naturaleza, mientras que la forma de lista o estado se corresponde mas con una cuenta de explotación funcional de inspiración anglosajona.

En estos esquemas todas las partidas están precedidas de algoritmos árabes, aunque se permite a los Estados miembros dar a este documento una forma acorde con sus usos contables, respetando, sin embargo, el orden general de las partidas indicadas en el respectivo esquema.

Los Estados miembros pueden establecer uno o varios de los esquemas establecidos facultando, en este caso, a las sociedades para que elijan entre ellos, apreciándose así la flexibilidad en la aplicación de la norma a la que antes hemos aludido.

Cabría pensar si esta posibilidad de elección, por parte de los Países miembros, de la forma que deba adoptarse para la cuenta de pérdidas y ganancias no pone en peligro el objetivo armonizador y de comparabilidad de la información de estos estados contables.

Asimismo el artículo 27, por su parte, permite a los Estados miembros autorizar a las sociedades que en la fecha del

cierre no rebasen ciertos límites¹ a modificar los esquemas de los artículos 23 al 26, si bien esta opción requiere se cumplan los requisitos del Art. 12.1.

Cualquiera de estos esquemas comporta tres estados de reagrupamiento de las operaciones en función de su naturaleza:

- operaciones de explotación;
- operaciones financieras; y
- operaciones extraordinarias.

El volumen de operaciones líquido es definido como aquel que resulta de la venta de los productos y de la prestación de servicios correspondiente a la actividad normal de la empresa, con exclusión del I.V.A., menos los descuentos y devoluciones de ventas y otros impuestos directamente ligados al volumen de negocios.

Se hace igualmente distinción entre los ingresos y los gastos provenientes de la actividad normal de la sociedad con determinación del resultado de esa actividad (operaciones de explotación y financieras), deduciéndosele los impuestos correspondientes y los ingresos y gastos excepcionales, con indicación del impuesto sobre este resultado.

¹ Estos límites, modificados por la Directiva del 27/11/-1.984 citada son:

- total del balance: 6.200.000 ECUS;
- Importe neto cifra de negocios: 12.800.000 ECUS;
- Número medio de personas empleadas durante el ejercicio: 250.

Que, igualmente, podrían verse modificados de prosperar el Proyecto de posición común citado de la forma siguiente:

- total del balance: 8.000.000 ECUS;
- importe neto del volumen de negocios: 16.000.000 ECUS.

MODELOS DE CUENTAS DE PERDIDAS Y GANANCIAS

Al igual que en caso del balance, presentamos a continuación los esquemas, en forma de lista y de cuenta, de las cuentas de pérdidas y ganancias según la clasificación de las cargas por naturaleza y de acuerdo con una clasificación funcional de las mismas.

MODELO DE CUENTA DE PERDIDAS Y GANANCIAS

CLASIFICACION POR NATURALEZA (I)

Presentación en forma de lista. Artículo 23.

1. (+) Importe neto de la cifra de negocios.
2. (±) Variación de las existencias de productos terminados y en curso de fabricación.
3. (+) Trabajos realizados por la empresa para si misma e inscritos en el activo.
4. (+) Otros ingresos de explotación.
5. (-) a). Gastos por materias primas y auxiliares.
(-) b). Otras cargas externas.
6. (-) Gastos de personal:
a). Sueldos y salarios.
b). Cargas sociales, con mención separada de las destinadas a pensiones.
7. (-) a). Correcciones de valor de los gastos de establecimiento y de las inmovilizaciones materiales e inmateriales.
(-) b). Correcciones de valor de los elementos de activo circulante, en la medida en que sobrepasen las que se consideren normales de la empresa.
8. (-) Otras cargas de explotación.

9. (+) Ingresos de participaciones, con mención separada de los que proceden de empresas del grupo.
10. (+) Ingresos de otros valores mobiliarios y de créditos del activo inmovilizado, con mención separada de los de empresas del grupo.
11. (+) Otros intereses e ingresos asimilados, con mención separada de los de empresas del grupo.
12. (-) Correcciones de valor de las inmovilizaciones financieras y de los valores mobiliarios del activo circulante.
13. (-) Intereses y cargas asimiladas, con mención separada de los relativos a empresas del grupo.
14. (-) Impuestos sobre el resultado de las actividades ordinarias.
 15. (=) Resultados de las actividades ordinarias, después de impuestos.
 16. (+) Ingresos excepcionales.
 17. (-) Cargas excepcionales.
 18. (=) Resultado excepcional.
 19. (-) Impuestos sobre el resultado excepcional.
 20. (-) Otros impuestos no comprendidos en las partidas anteriores.
 21. (=) Resultado del ejercicio.

MODELO DE CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS POR NATURALEZA (III)

Presentación en forma de cuenta. Artículo 24.

A. CARGAS.	B. INGRESOS.
<ol style="list-style-type: none"> 1. Reducción de las existencias de productos terminados y en curso de fabricación. 2. a). Gastos de materias primas y auxiliares. . b). Otras cargas externas. 3. Gastos de personal: a). Sueldos y salarios. b). Cargas sociales, con mención separada de las destinadas a pensiones. 4. a). Correcciones de valor de los gastos de establecimiento y de las inmovilizaciones materiales e inmateriales. b). Correcciones de valor en los elementos del activo circulante, en la medida en que sobrepasen las que se consideren normales en la empresa. 5. Otros gastos de explotación. 6. Correcciones valorativas en las inmovilizaciones financieras y en los valores mobiliarios del activo circulante. 7. Intereses y gastos asimilados, con mención separada de los relativos a empresas del grupo. 8. Impuestos sobre el resultado de las actividades ordinarias. 9. Resultados de las actividades ordinarias, después de impuestos. 10. Gastos excepcionales. 11. Impuestos sobre el resultado excepcional. 12. Otros impuestos no comprendidos en las partidas anteriores. 13. Resultado del ejercicio. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Importe neto de la cifra de negocios. 2. Aumento de las existencias de productos terminados y en curso de fabricación. 3. Trabajos efectuados por la empresa para sí misma e inscritos en el activo. 4. Otros ingresos de explotación. 5. Ingresos de participaciones, con mención separada de los derivados de empresas del grupo. 6. Ingresos de otros valores mobiliarios y de créditos del activo inmovilizado, con mención separada de los de empresas del grupo. 7. Otros intereses e ingresos asimilados, con mención separada de los de empresas del grupo. 8. Resultado de las actividades ordinarias, después de impuestos. 9. Ingresos excepcionales. 10. Resultados del ejercicio.

MODELO DE CUENTA DE PERDIDAS Y GANANCIAS

CLASIFICACION FUNCIONAL (III)

Presentación en forma de lista. Artículo 25.

1. (+) Importe neto de la cifra de negocios.
 2. (-) Coste de producción de las prestaciones efectuadas para la realización de la cifra de negocios (incluidas las correcciones de valor).
-
3. (=) Resultado bruto derivado de la cifra de negocios.
 4. (-) Costes de distribución (incluidas las correcciones de valor).
 5. (-) Gastos generales administrativos (incluidas las correcciones valorativas).
 6. (+) Otros ingresos de explotación.
 7. (+) Ingresos derivados de participaciones, con mención separada de los de empresas del grupo.
 8. (+) Ingresos de otros valores mobiliarios y de créditos del activo inmovilizado, con mención separada de los de empresas del grupo.
 9. (+) Otros intereses e ingresos asimilados, con mención separada de los relativos a empresas del grupo.
 10. (-) Correcciones de valor en inmovilizaciones financieras y en valores mobiliarios del activo circulante.
 11. (-) Intereses y gastos asimilados,

con mención separada de los de
empresas del grupo.

12. (-) Impuestos sobre el resultado
de las actividades ordinarias.

13. (=) Resultado de las actividades
ordinarias, después de impues-
tos.
14. (+) Ingresos excepcionales.
15. (-) Gastos excepcionales.

16. (=) Resultado excepcional.
17. (-) Impuestos sobre el resultado
excepcional.
18. (-) Otros impuestos no comprendi-
dos en las partidas anterior-
res.

19. (=) Resultado del ejercicio.



MODELO DE CUENTA DE PERDIDAS Y GANANCIAS

CLASIFICACION FUNCIONAL (IV)

Presentación en forma de cuenta. Artículo 26.

A. GASTOS.	B. INGRESOS.
1. Costes de producción de las prestaciones efectuadas para la realización de la cifra de negocios (incluidas las correcciones de valor).	1. Importe neto de la cifra de negocios.
2. Costes de distribución (incluidas las correcciones valorativas).	2. Otros ingresos de explotación.
3. Gastos generales administrativos (incluidas las correcciones de valor)	3. Ingreso derivados de participaciones, con mención separada de los correspondientes a empresas del grupo.
4. Correcciones de valor en las participaciones y otras inmovilizaciones financieras, y en los valores mobiliarios del activo circulante.	4. Ingresos de otros valores mobiliarios y de créditos del activo inmovilizado, con mención separada de los de empresas del grupo.
5. Intereses y gastos asimilados, con mención separada de los de empresas del grupo.	5. Otros intereses e ingresos asimilados, con mención separada de los de las empresas del grupo.
6. Impuesto sobre el resultado de las actividades ordinarias.	6. Resultados de las actividades ordinarias, después de impuestos.
7. Resultado de las actividades ordinarias, después de impuestos.	7. Ingresos excepcionales.
8. Gastos excepcionales.	8. Resultado del ejercicio.
9. Impuestos sobre el resultado excepcional.	
10. Otros impuestos no comprendidos en las partidas anteriores.	
11. Resultado del ejercicio.	

Como en el balance, el contenido informativo de los esquemas en forma de lista (I y III) se corresponde con el reflejado en forma de cuenta (II y IV). También las coincidencias entre las partidas recogidas en una u otra clasificación (por naturaleza y funcional) son múltiples, si bien el criterio de clasificación de cargas es diferente.

CONTENIDO DEL ANEXO

El anexo deberá contener (Art. 43. 1), como mínimo, indicaciones sobre:

- criterios de valoración aplicados y bases de conversión de moneda extranjera;

- el nombre y sede de las sociedades en las que la entidad tenga participación significativa, expresión de la fracción de capital poseído (directa o indirectamente), importe de los capitales propios y del resultado del último ejercicio cuyas cuentas hayan sido cerradas;

- el número y el valor nominal o, en su defecto, el valor contable de las acciones suscritas durante el ejercicio dentro de los límites del capital autorizado;

- si existen varias categorías de acciones, el número y el valor nominal o contable de las mismas;

- la existencia de partes beneficiarias, obligaciones convertibles y títulos o derechos similares, con expresión de su número y alcance de los derechos que otorguen;

- el importe, separado por partidas, de las deudas de la sociedad con duración residual superior a cinco años, así como el de todas las deudas cubiertas con garantía real, indicando su forma y naturaleza;

- el importe global de los compromisos financieros que no figuren en el balance (los compromisos por pensiones y con empresas del grupo deberán figurar separadamente), en la medida en que tal indicación sea de utilidad para la apreciación de la situación financiera de la empresa;

- el desglose del importe neto de la cifra de negocios, por categorías de actividades y por mercados geográficos;

- el número medio de personas empleadas, por categorías, durante el ejercicio, así como el importe de los gastos

por este concepto si no figuras detallados en la cuenta de pérdidas y ganancias;

- la influencia que en los resultados del ejercicio haya podido tener la utilización de criterios de valoración distintos a los recogidos en los artículos 31 y 34 a 42, con la finalidad de obtener determinados beneficios fiscales;

- la diferencia entre la carga fiscal imputada al ejercicio y anteriores, y la carga fiscal ya pagada o pendiente de pago por los mismos, si tal diferencia es relevante para el futuro;

- el importe de las remuneraciones de todo tipo, devengadas en el ejercicio por los miembros de los órganos de administración, dirección o vigilancia, en razón de sus funciones, así como los compromisos asumidos en materia de pensiones de jubilación de los antiguos miembros de tales órganos, y,

- el importe de los anticipos y créditos concedidos a los miembros de órganos señalados antes, con indicación del tipo de interés, condiciones esenciales e importes reembolsados, así como los compromisos adquiridos por cuenta de los mismos para cubrir cualquier garantía.

Aparte de las indicaciones anteriores y, a través de su articulado, se detectan diversas situaciones que deben ser mencionadas y debidamente justificadas en el Anexo y que sintetizamos a continuación:

- (Art. 2. 5) Indicación de si ha sido derogada, excepcionalmente, alguna disposición de esta Directiva, explicando su motivación y la influencia que sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados haya podido suponer tal inaplicación, al revelarse como incompatible con la necesidad de que las cuentas anuales reflejen la imagen fiel propugnada en el artículo 3;

- (Art. 3) la derogación excepcional del principio de consistencia relativa a la forma de presentación del balance y cuenta de resultados;

- (Art. 4. 3, b)) cuando se reagrupen las partidas, precedidas de números árabes, del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias en pro de una mayor claridad;

- (Art. 4. 4) la falta de comparabilidad de las cifras de las partidas del balance y cuenta de pérdidas y ganancias respecto a las mismas del ejercicio anterior y, en su caso, las adaptaciones realizadas;

- (Art. 13. 1) cuando un elemento del activo o del pasivo pueda ser incluido en varias partidas del esquema del balance, se indicará su relación con aquellas en las que no figure registrado, si ello es necesario para la comprensión de las cuentas anuales;

- (Art. 14) cuando no exista obligación de su inscripción en el pasivo deberán figurar, debidamente separadas, a continuación del balance o en el anexo, cuantos compromisos y responsabilidades asumidos a título de cualesquiera garantías, distinguiendo éstas por categorías, según la legislación nacional, y separadamente las garantías reales. También serán destacados por separado los compromisos contraídos con empresas del grupo;

- (Art. 15. 3, a)) en caso de no indicarse en el balance, deben ponerse de manifiesto separadamente los movimientos de las diversas partidas del activo inmovilizado, partiendo de los precios de adquisición o del coste de producción, relativos a las entradas, salidas y transferencias del ejercicio, por un lado, y por otro, las correcciones valorativas acumuladas en la fecha del cierre del balance, así como las rectificaciones practicadas durante el ejercicio sobre correcciones de ejercicios anteriores;

- (Art. 15. 3, b)) si al establecer por vez primera las cuentas anuales, conforme a lo prevenido en esta Directiva, el precio de adquisición o el coste de producción de un elemento del activo inmovilizado, no puede ser determinado sin la realización de gastos o en un plazo razonable y debe considerarse el valor residual como tal precio o coste;

- (Art. 18) los ingresos imputables al ejercicio pero que son exigibles después del cierre del mismo, siempre que los Estados miembros establezcan su inclusión en los créditos y sean de cierta importancia;

- (Art. 21) los gastos imputables al ejercicio pero que deban ser pagados en un posterior, siempre que tengan cierta importancia y los Estados miembros prevean su inscripción entre las deudas;

- (Art. 29. 2) cuando los ingresos y gastos excepcionales tuvieren relevancia para la determinación del resultado deberá indicarse su naturaleza e importe;

- (Art. 30) cuando por derogación de la normativa general, los Estados miembros autoricen la agrupación e inscripción en una sola partida de los impuestos sobre los resultados, deberá expresarse la proporción en que los mismos gravan el resultado de las actividades ordinarias y excepcionales;

- (Art. 31. 2) cuando, excepcionalmente, no se apliquen los principios generales recogidos por esta Directiva sobre valoración de las partidas que figuran en las cuentas anuales, deberán señalarse los no aplicados, la motivación para ello y la influencia de tal hecho sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados;

- (Art. 33. 1) la aplicación de criterios de valoración alternativos, por derogación del artículo 32, con indicación de las respectivas partidas del balance y cuenta de pérdidas y ganancias afectadas así como el procedimiento adoptado para el cálculo de las mismas;

- (Art. 33. 2, a)) si no se explica en el balance, debe explicarse en el anexo el tratamiento fiscal de la partida Reserva de revalorización. Si se efectúan revalorizaciones de las inmovilizaciones materiales o financieras, y siempre que la reserva hubiere sido modificada en el ejercicio, las sociedades deberán publicar un cuadro con el siguiente contenido:

- importe de la reserva de revalorización al principio del ejercicio;

- revalorizaciones transferidas a la reserva de revalorización durante el ejercicio;
 - importes transformados en capital de la reserva de revalorización o cargados a ésta por cualquier otro concepto durante el ejercicio, con indicación de la naturaleza de tales cargos;
 - importe de la reserva de revalorización al final del ejercicio.
- (Art. 33. 4) caso de no realizarse en el balance, deberán mencionarse separadamente para cada una de las partidas del balance, excepto para las existencias, afectadas por la aplicación de criterios de valoración alternativos:
- el importe de la valoración efectuada conforme a la regla general y el importe acumulado de las correcciones de valor a la fecha de cierre del balance;
 - el importe de la diferencia, en la misma fecha, entre la valoración efectuada por aplicación de un criterio alternativo y la que resultase por aplicación del artículo 32, y en su caso, el importe acumulado de las correcciones de valor complementarias;
- (Art. 34, 2 y 37. 1) Los elementos recogidos en la partida 'Gastos de establecimiento' y 'Gastos de investigación y desarrollo';
- (Art. 35. 1, c) y cc)) si no son considerados en la cuenta de pérdidas y ganancias, deberán indicarse por separado las correcciones de valor efectuadas durante el ejercicio para atribuir a las inmovilizaciones financieras y otros elementos del activo inmovilizado el valor mas bajo que se pueda determinar a la fecha del cierre del ejercicio;
- (Art. 35. 1, d)) las correcciones de valor excepcionales motivadas por aplicación de la legislación fiscal;
- (Art. 35. 4) la inclusión en el coste de producción de los intereses de préstamos destinados a financiar la fabri-

cación de inmobilizaciones, en la medida en que los mismos se refieran al período de fabricación;

- (Art. 37. 1) la derogación, en casos excepcionales, de la obligación de amortización de los gastos de investigación y desarrollo en un plazo máximo de cinco años, así como la correspondiente a la prohibición de distribución de resultados en tanto en cuando los citados gastos no hayan sido completamente amortizados, salvo que el importe de las reservas disponibles a estos efectos y el de los resultados de ejercicios anteriores sumen una cantidad que, como mínimo, sea igual a la de los referidos gastos no amortizados;

- (Art. 37.2) la amortización sistemática de la cuenta 'Fondo de comercio' por un período de tiempo limitado y superior a cinco años, siempre que el mismo no exceda del tiempo de utilización de este activo;

- (Art. 39. 1, c) las correcciones de valor excepcionales de elementos del activo circulante, basadas en una apreciación comercial razonable, para evitar que, en un futuro próximo, la valoración de estos elementos tenga que ser modificada por fluctuaciones de su valor, y siempre que tales indicaciones no figuren separadamente en la cuenta de pérdidas y ganancias;

- (Art. 39. 1, e) las correcciones de valor excepcionales de elementos del activo circulante motivadas únicamente por la aplicación de la legislación fiscal;

- (Art. 40. 2) la diferencia que, siendo significativa, exista entre la valoración, determinada por aplicación de los criterios generales, de las existencias y demás elementos fungibles, incluidos los mobiliarios, a la fecha de cierre del balance y la que resultare tomando el último precio de mercado conocido antes de la fecha indicada;

- (Art. 41. 1) la diferencia con la cantidad a reembolsar por el concepto de deudas cuando sea superior a la recibida, en el caso de que no figure por separado en el balance;

- (Art. 45. 1, a) cuando los Estados miembros los permitan, mencionar que las indicaciones sobre las participa-

ciones financieras de la sociedad tomen la forma de una inscripción conforme al artículo 3, párrafos 1 y 2, de la Primera Directiva (68/151/CEE);

- (Art. 45. 1, b) y 45. 2) cuando los Estados miembros lo autoricen, mencionar que fueron omitidas las indicaciones sobre las participaciones financieras de la sociedad, exigidas por el artículo 43, 1, punto 2), así como las relativas al desglose de la cifra de negocios requeridas en el punto 8) del mismo, si por su naturaleza pueden causar perjuicio grave a alguna de las empresas participadas o incluso a la propia sociedad;

- (Art. 59. 2, a) y b)) indicación de que los derechos detentados en el capital de empresas del grupo han sido valorados por el método de equivalencia patrimonial, con mención de las diferencias resultantes con relación al coste de adquisición, si éste no figura en el balance.

ANEXO ABREVIADO

Los Estados miembros podrán, no obstante, permitir (Art. 44) que las sociedades referidas en el artículo 11 establezcan un anexo abreviado desprovisto de las indicaciones exigidas por el artículo 43, párrafo 1, puntos 5 a 12, si bien el mismo indicará de manera global y para todas las partidas afectadas las informaciones previstas en el punto 6 del citado artículo¹. Será igualmente de aplicación lo dispuesto en el artículo 12.

¹ De acuerdo con el Proyecto de posición común referido, este artículo podría tener este segundo párrafo:

2. Los estados miembros podrán permitir también que las sociedades a que se refiere el apartado 1. no tengan la obligación de incluir en el anexo los datos que se mencionan en la letra a) del apartado 3 del artículo 15, en el apartado 4 del artículo 15, en los artículos 18 y 21, en el apartado 2 del artículo 29, en el apartado 2 del artículo 34, en el apartado 2 del artículo 40 y en el segundo párrafo del artículo 42.

INFORME DE GESTION

El informe de gestión (Art. 46) deberá contener, como mínimo, una exposición fiel sobre la evolución de los negocios y la situación de la sociedad.

Asimismo, deberá incluir indicaciones sobre:

- los acontecimientos importantes acaecidos después del cierre del ejercicio;
- la evolución previsible de la sociedad;
- las actividades en materia de investigación y desarrollo;
- con respecto a las adquisiciones de acciones propias, las indicaciones señaladas en el artículo 22, párrafo 2 de la Segunda Directiva (77/91/CEE:).

SOCIEDADES DE INVERSION Y PARTICIPACION FINANCIERA

Las sociedades de inversión son definidas (Art. 5. 2 a) como aquellas cuyo único objeto es colocar sus fondos en valores mobiliarios e inmobiliarios variados, así como en otros valores, con la única finalidad de repartir los riesgos de la inversión y de beneficiar a sus accionistas o socios con los resultados de la gestión de sus patrimonios; y, (apart. b), las sociedades vinculadas a las sociedades de inversión cuando el único objeto de las primeras sea adquirir acciones totalmente liberadas emitidas por las segundas, sin perjuicio del artículo 20, párrafo 1. letra b) de la Directiva 77/91/C.E.E.

Por sociedades de participación financiera entiende la Cuarta Directiva (Art. 5. 3) exclusivamente aquellas cuyo

único objeto es la toma de participación en otras empresas, así como la gestión y la explotación de estas participaciones, sin que dichas sociedades se inmiscuyan directa o indirectamente en la gestión de las referidas empresas; y todo esto sin perjuicio de los derechos que le correspondan por su calidad de accionistas o socios.

Para estas sociedades de inversión y participación esta norma faculta a los Estados miembros para establecer esquemas particulares de cuentas anuales, siempre que los mismos faciliten de tales entidades una imagen equivalente de la prevista en el artículo 2, párrafo 3 (Art. 5. 1).

Asimismo, (Art. 36) permite a estas sociedades que puedan compensar las correcciones valorativas de los valores inmobiliarios directamente con capitales propios con la condición de que los importes respectivos figuren por separado en el pasivo del balance.

Por su parte el artículo 60 dispone que, hasta que se dicte una coordinación posterior, los Estados miembros podrán autorizar que la valoración de los títulos en los que las sociedades de inversión hubiesen colocado sus fondos, se haga sobre la base del valor del mercado. En este caso, los Estados miembros podrán, asimismo, eximir a la sociedades de inversión con capital variable de hacer figurar separadamente los importes de las correcciones valorativas mencionadas en el artículo 36 arriba citado.

EMPRESAS DEL GRUPO Y ASOCIADAS

Conceptos no definidos por esta Directiva que, en cambio, si lo fueron por el artículo 41 de la Séptima Directiva de 13 de Junio de 1.983 (83/349/C.E.E.) al señalar que las

empresas entre las que existan relaciones previstas en los puntos a), b) y d) bb) del párrafo 1 del artículo 1, así como las restantes que se encuentren en tal relación con una de las empresas indicadas más arriba, son empresas del grupo, tanto en el sentido de la Cuarta Directiva como en el de la presente.

Los requerimientos citados para la conceptualización como empresas del grupo y la consiguiente obligación de presentar cuentas consolidadas así como informe de gestión consolidado son, respecto a la empresa matriz:

a) que tenga la mayoría de los derechos de voto que puedan corresponder a los accionistas o socios de otra empresa (empresa filial);

b) posea el derecho de designar o de revocar la mayoría de los miembros del órgano de administración, de dirección o de vigilancia de otra empresa (filial) y, al mismo tiempo, sea accionista o socio de la misma;

d) bb) sea accionista o socio de otra empresa que ella sola controle, en virtud de acuerdo concluído con otros accionistas o socios de dicha empresa, la mayoría de los derechos de voto de los accionistas o socios de la misma.

Además de los casos indicados, los Estados miembros pueden someter a la obligación de presentación de cuentas e informe de gestión consolidados, a una empresa (matriz) que posea una participación, en el sentido del artículo 17 de la Cuarta Directiva, en otra empresa, y ejerza efectivamente sobre esta última influencia dominante o, ella misma y la empresa filial se encuentren situadas bajo su dirección única.

El artículo 17 citado entiende como participaciones en el capital de otras empresas, estén o no materializadas por títulos, aquellas que, creando una vinculación permanente con éstas, tengan por finalidad contribuir a la actividad de la sociedad. La posesión de una parte del capital de otra sociedad se presumirá que tiene el carácter de participación cuando ex-

ceda del porcentaje fijado por los Estados miembros que no podrá ser superior al 20 por ciento.

En el balance y cuenta de pérdidas y ganancias, los créditos y deudas y los ingresos y gastos provenientes de empresas del grupo o asociadas y en aquellas en que existan vínculos de participación, deberán indicarse en forma separada.

También en el anexo deberá figurar, respecto a las entidades antes mencionadas las indicaciones siguientes, contenidas en el artículo 43, apartado 1, punto 2):

- El nombre y la sede de las empresas en las cuales la sociedad tenga al menos un porcentaje de capital que los Estados miembros no podrán fijar superior al 20 por ciento,

- el importe del capital poseído, así como el importe de los capitales propios y del resultado del último ejercicio cuyas cuentas hayan sido cerradas, de la empresa de que se trate.

Sin embargo, estas informaciones podrán ser omitidas cuando su interés sea escaso a los efectos de ofrecer una imagen fiel del patrimonio, situación financiera y resultados de la empresa.

También podrá ser omitida la indicación de los capitales propios y del resultado cuando la empresa de que se trate no publique su balance y el dominio, directo o indirecto, de la sociedad sobre ella no alcance el 50 por ciento.

Destacar, asimismo, lo dispuesto en el artículo 59, apartado 1, siguiente:

Los Estados miembros podrán autorizar o prescribir que las participaciones, en el sentido del artículo 17, poseídas en el capital de otras empresas, sobre cuya gestión y política financiera se ejerza una influencia notable, se incluyan en

el balance como subdivisionarias de la partida 'Participaciones en empresas del grupo' y 'Participaciones' (partidas 1 y 3 del epígrafe C III de los artículos 9 y 10), según el caso. Se presumirá que una empresa ejerce una influencia notable sobre otra cuando la primera posea el 20 por ciento o más de los derechos de voto correspondientes a los accionistas o socios de la segunda. En tal caso será de aplicación el artículo 2 de la Séptima Directiva.

CENSURA Y PUBLICIDAD DE LAS CUENTAS

Señala el artículo 51, párrafo 1, puntos a) y b) que las sociedades someterán las cuentas anuales a la censura de una o varias personas habilitadas, según la ley nacional, para dicha función, quienes verificarán también la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales del ejercicio.

Sin embargo, esta Directiva no define lo que se debe de entender por 'concordancia', por lo que habrá que estimar que el informe de gestión no deberá inducir a interpretaciones confusas o erróneas sino, al contrario, coadyuvar a ofrecer la imagen fiel y apropiada que las cuentas anuales deben dar del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.

Las sociedades a las que se refiere el artículo 11 podrán, asimismo, ser eximidas de la obligación de someter a auditoría sus cuentas. Si embargo, el punto 3 de este artículo 51 prescribe la obligación que los Estados miembros tienen de introducir en su legislación sanciones apropiadas para cuando las cuentas anuales o el informe de gestión de las sociedades en cuestión no estén establecidos de conformidad con la presente Directiva.

"Frente a la tradicional defensa del secreto de la contabilidad y sin duda como contrapeso al mismo, modernamente se ha ido abriendo paso la imposición de una conducta positiva al empresario, consistente en publicar periódicamente determinados datos contables, hasta el punto de que puede decirse creencia hoy generalizada la de que la política informativa de las empresas exige hoy una información mas completa, mas veraz y mas pública.

Esta información externa abarca un amplio contenido, lo que plantea una variada casuística en torno a los medios y técnicas de comunicación, y las informaciones que deben estimarse necesarias en cada caso y los varios y posibles e indeterminados destinatarios de la información"¹

En este sentido el Art. 47. 1 dispone que las cuentas anuales debidamente aprobadas y el informe de gestión, así como el informe establecido por los auditores de cuentas, serán objeto de publicidad conforme a las modalidades previstas por la legislación de cada Estado miembro, según el artículo 3 de la Primera Directiva nº 68/151/CEE.

Sin embargo, la legislación de un Estado miembro podrá permitir la no publicación del informe de gestión, en cuyo caso, el mismo deberá estar a disposición del público en la sede de la sociedad en el Estado miembro interesado, debiendo facilitarse copia íntegra o parcial del referido informe por simple petición y sin gasto alguno para el peticionario.

Como excepción a lo anterior, los Estados miembros podrán permitir (Art. 47. 2) que aquellas sociedades amparadas por el artículo 11, que pueden presentar balance y anexo abre-

¹ BLANCO CAMPANA, Jesús. "EL DERECHO CONTABLE EN ESPAÑA" I. P. C. Mº de Economía y Hacienda. Monografía nº 1. Madrid, 1983. Pág. 79.

viados, publiquen un balance que recoja sólo las partidas precedidas por letras y número romanos previstas en los artículos 9 y 10, con mención separada de todas los créditos y deudas a mas de un año, y un anexo abreviado sin que figuren las indicaciones exigidas por el artículo 43, párrafo 1, puntos 5 al 12, pero indicando de manera global las exigidas por el punto 6.

Estas sociedades podrán, asimismo, ser eximidas por los Estados miembros de la publicación de su cuenta de pérdidas y ganancias y su informe de gestión así como el formulados por los auditores de cuentas.

También las sociedades recogidas por el artículo 27 podrán ser autorizadas por los Estados miembros a la publicación de un balance y anexo abreviados con sólo los requisitos señalados por el párrafo 3, punto a) y b) del artículo 47.

CAPITULO III.

FRANCIA
PLAN COMPTABLE
GÉNÉRAL

FRANCIA: EL NUEVO PLAN CONTABLE GENERAL

Tras varios años de intensos trabajos, puede decirse que Francia cuenta con un derecho contable autónomo. Con la publicación de la Ley nº 83-353 de 30 de Abril de 1.983¹, relativa a armonización de las obligaciones contables de los comerciantes y de ciertas sociedades con la IV Directiva adoptada por el Consejo de las Comunidades Europeas desaparece la, hasta entonces, dispersión normativa en este sentido.

En efecto, como señala Isabelle de Kerviler² en la introducción de su libro sobre Derecho Contable y bajo el epígrafe "1.983: AÑO DEL NACIMIENTO OFICIAL DEL DERECHO CONTABLE EN FRANCIA" el año 1.983 marca pues, no la aparición de textos contables en el derecho francés, sino su agrupamiento en un texto básico conducente, así mismo, a la creación de una nueva rama del derecho", pues, hasta tal fecha, las reglas contables se encontraban dispersas por las diferentes ramas del derecho: unas recogidas en el Código de Comercio, como parte integrante del derecho comercial, otras insertas en la Ley de las Sociedades Comerciales, dependiente del derecho de sociedades; algunas previstas en la legislación fiscal, aparte de las alusiones en contabilidad al derecho civil.

No obstante, la preparación de esta Ley ha ocasionado múltiples debates en Francia, principalmente al contar con la resistencia de las autoridades fiscales, pues si bien es cierto que, para poder aplicar la IV Directiva comunitaria, la legislación nacional debía de ser adecuada antes del 25 de Julio de 1.980 (dos años después de su promulgación), esta Ley

¹ Desarrollada por el Decreto nº 83-1020 de 29 de Noviembre de 1.983.

² KERVILER, Isabelle de.- "DROIT COMPTABLE (Entreprises)". Ed. Economica. Paris 1.986.

no vió la luz hasta Abril de 1.983.

Para zanjar la disputa iniciada el gobierno francés tomó la resolución de publicar el 27 de Abril de 1.982 la Orden de aprobación del Plan Contable General Revisado (P. C. G.). Este plan de cuentas, redactado por el Consejo Nacional de la Contabilidad, fué concebido como una aplicación directa de la IV Directiva, es decir "como la aplicación detallada de la Ley contable"¹ pese a su publicación posterior.

Un decreto de 9 de diciembre de 1.986 ha "completado y modificado el Plan Contable General". Este Plan General consta de tres títulos:

- I.- Disposiciones generales, terminología y plan de cuentas.
- II.- Contabilidad general, y
- III.- Contabilidad analítica.

PRINCIPIOS GENERALES

"Con el fin de que los estados financieros representen la imagen fiel del patrimonio y de las operaciones de la empresa, la contabilidad debe satisfacer, en el respeto a la regla de prudencia, las obligaciones de regularidad y sinceridad²".

"El P.C.G. introduce esta expresión nueva para caracterizar los estados descriptivos de la situación y de las

¹ Ibidem, pag. 4.

² Véanse: GORE, F. "LES NOTIONS DE RÉGULARITÉ ET DE SINCÉRITÉ DES COMPTES". Revue française de comptabilité, nº 41, agosto de 1.974, pag. 73 y sgts., y GRENSIDE, M.J. "REGULARITÉ ET SINCÉRITÉ DES COMPTES ET TRUE AND FAIR VIEW", Revue française de comptabilité, diciembre de 1.975, pag. 93 y sgts.

operaciones de la empresa, presentándola como la consecuencia normal de las tres reglas siguientes: Prudencia, regularidad y sinceridad"¹.

"La regularidad es una cuestión concreta, la sinceridad, cualidad psicológica, no es sino la del autor de las cuentas. El concepto de imagen fiel, muy claro en sí mismo, es, no obstante, bastante ambiguo"²

Esta noción de imagen fiel "ha generado múltiples controversias. En efecto, es difícil afirmar que una contabilidad pueda dar una imagen fiel de la situación de la empresa. Se trata de una cuestión de apreciación fundada en la hipótesis de honestidad, de 'fair play'. Utilizamos esta expresión inglesa intencionadamente: La noción de 'imagen fiel' no es otra que la traducción al francés de la expresión 'true and fair view' que se viene utilizando desde hace tiempo por los contables británicos, y que ha logrado hacerse adoptar en las directivas comunitarias"³.

También ha sido incorporado este concepto al artículo 9, párrafo 4º del Código de Comercio⁴: "Las cuentas anuales deben ser regulares, sinceras y dar una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y del resultado de la empresa", si bien "se sobre-entiende que puede haber varias. En efecto, en Francia se trata de obtener una imagen fiel por el método de costes históricos. Pero existen otras imágenes fiel

¹ GARNIER, Pierre.- "CONTABILITÉ COMMERCIALE, CONTABILITÉ GÉNÉRALE". Ed. Dunod. París, 1.986. Pag. 473.

² Ibidem, pag. 134.

³ MARQUES, Edmond.- "COMPTABILITÉ GÉNÉRALE". Ed. Nathan. 1.985. Pag 112.

⁴ Cuyos artículos 8 a 17 han sido modificados por la Ley 82-353 de 30 de Abril y el Decreto 83-1020 de 29 de Noviembre.

que son función de conceptos y métodos empleados. Por ejemplo, existe una imagen fiel con el método de los valores de reposición diferente de la obtenida por valores históricos"¹.

Sin embargo, y pese a la contestación recibida, de acuerdo con lo preceptuado en la IV Directiva, el concepto de imagen fiel es el objetivo a cumplir por las cuentas anuales, considerando que las reglas de sinceridad y regularidad son condiciones necesarias pero no suficientes para obtener una visión clara y precisa de la situación de la empresa.

Así, el párrafo 5º del mencionado artículo 9 del Código de Comercio dice que "cuando la aplicación de una disposición contable no sea suficiente para dar la imagen fiel mencionada en el presente artículo, deberán formularse informaciones complementarias en el anexo"², y en su párrafo siguiente: "Si, excepcionalmente, la aplicación de una disposición contable se revelara impropia para dar una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera o del resultado, deberá ser derogada".

Abunda en el mismo concepto el artículo 10, punto 1º cuando afirma que "el balance, la cuenta de resultados y el anexo deben comprender todas las partidas y cuentas que sea necesario para dar una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y del resultado de la empresa" y, referido al anexo, (pag II.72) en nuevo Plan exige "la producción de cuanta información sea susceptible de influenciar en el juicio al que los destinatarios puedan llegar sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa".

Como se ha indicado las reglas de regularidad y

¹ KERVILER, Isabelle, de.- Op. cit. Pag. 36.

² Artículo 2, punto 4 de la IV Directiva.



sinceridad son imprescindibles para llegar a la determinación de la imagen fiel. El Nuevo Plan Contable entiende por regularidad la "conformidad con las reglas y procedimientos en vigor" y por sinceridad la "aplicación de buena fe de las reglas y procedimientos en función del conocimiento que los responsables de las cuentas deben normalmente tener de la realidad y de la importancia de las operaciones, acontecimientos y situaciones".

Estos conceptos eran contemplados por la legislación anterior a la ley de 1.983. Así, el artículo 228 de la Ley de Sociedades de 1.966, en el apartado que hacía referencia a los censores de cuentas decía: "Los censores de cuentas certificarán la regularidad y la sinceridad del inventario, de la cuenta de explotación general, de la cuenta de pérdidas y ganancias y del balance". Este punto había dado lugar a un debate sobre el informe de los censores de cuentas. "Certificar la sinceridad de las cuentas sociales conducía a pronunciarse sobre la sinceridad de los administradores, a quienes correspondía elaborar las cuentas?"¹.

Por su parte estos términos habían sido excluidos en la Directiva Comunitaria estimando que las expresiones regularidad y sinceridad tenían que ser reemplazados por la de fidelidad. Para algunos autores este abandono significaba la posible transgresión del principio de prudencia por lo que, finalmente se optó por considerar que los tres términos eran complementarios e indispensables por lo que ambos fueron incorporados al texto de aprobación del plan de cuentas.

~~Principio de prudencia:~~ Es definido en el nuevo plan como: "la apreciación razonable de los hechos con el fin de evitar el riesgo de transferencias en el futuro, de incertidumbres presentes susceptibles de gravar el patrimonio y los

¹ KERVILER, Isabelle de.- Op. cit. Pag 35.

resultados de la empresa".

A su vez, el artículo 14 del Código de Comercio señala que "las cuentas anuales deben respetar el principio de prudencia" y que "incluso en el caso de ausencia o insuficiencia de beneficio debe procederse a la dotación de las amortizaciones y provisiones necesarias" y en su apartado 3º "se debe de tener en cuenta los riesgos y pérdidas conocidos en el curso del ejercicio o del ejercicio anterior, incluso si son conocidos entre la fecha de cierre del ejercicio y la fecha de presentación de cuentas". También que "sólo los beneficios realizados a la fecha de cierre del ejercicio pueden ser recogidos en las cuentas anuales. No obstante puede igualmente ser recogido el beneficio realizado de una operación parcialmente ejecutada cuando su duración sea superior a un año, exista certeza de su realización y sea posible evaluar con seguridad suficiente el beneficio global de la operación" (Artículo 15 del Código de Comercio).

Sin embargo este párrafo ha sido posteriormente rectificado por la Ley de cuentas consolidadas de 3 de enero de 1.985, artículo 17 como: "Puede ser inscrito, después del inventario, el beneficio realizado de una operación parcialmente ejecutada y aceptada por el contratante cuando su realización sea cierta y sea posible, por medio de documentos contables previsionales, evaluar con seguridad suficiente el beneficio global de la operación" y como tal ha sido recogido por el Plan en la Sección II (Determinación del resultado), punto nº 8.

Principio de autonomía de ejercicios: "En contabilidad general el resultado se refiere a un período denominado ejercicio" (P. C. G) y "la cuenta de resultados recoge los ingresos y gastos sin tener en cuenta su fecha de cobro o pago" (Código de Comercio, artículo 9).

En la Sección II, punto 2 el nuevo Plan Contable dice que "el resultado del ejercicio es teóricamente igual tanto a la diferencia de ingresos y cargas como a la variación de los capitales propios entre el principio y final del ejercicio" aclarando en nota marginal las correcciones debidas a las aportaciones y distribuciones de capital.

Principio de permanencia de métodos: "El balance de apertura de un ejercicio debe corresponder con el balance de cierre del ejercicio precedente" y "a menos que circunstancias excepcionales modifiquen la situación del comerciante, sea persona física o jurídica, tanto la presentación de las cuentas anuales como los métodos de evaluación empleados, no pueden ser modificados de un ejercicio a otro. Si, ésto ocurre, las mismas deberán justificarse en el anexo" (Código de Comercio artículos 13 y 11).

Este principio es enunciado en el nuevo texto como: "la coherencia de las informaciones contables en el curso de periodos sucesivos implica la permanencia en la aplicación de reglas y procedimientos. Toda excepción a este principio de permanencia debe ser justificado por la búsqueda de una mejor información. En el caso de modificación, conviene, para el período de transición, convertir las informaciones establecidas según el nuevo método, de todas las incidencias contables resultantes del cambio" (Sección I, punto 4) y supone una doble concepción formal (permanencia en la presentación de documentos) y de fondo (permanencia en los criterios de valoración).

El artículo 341 de la Ley de sociedades recoge igualmente la obligación de reseñar los cambios de metodología aplicados en el anexo y en el informe de los censores de cuentas.

Principio de no compensación: Dado que los documentos

de síntesis pueden tener gran influencia en la elaboración de juicios por parte de los destinatarios de los mismos, "de una manera general, toda compensación a nivel de presentación de cuentas de activo y pasivo o de cuentas de ingresos y cargas está prohibida"; "el balance y la cuenta de resultados serán detallados en partidas y cuentas con el detalle necesario para responder a las exigencias de una buena información" (Sección II, Subsección A. 3).¹

Principio de continuidad de la explotación: Este principio requerido, junto a otros, para la presentación de las cuentas anuales contiene en el nuevo plan una curiosa aclaración en nota a pié de página: "Sin reducción sensible del ritmo y extensión de las actividades", no recogida en el artículo 14 del Código de comercio que se limita a señalar que para la confección de las cuentas anuales "se presume que el comerciante, sea persona física o jurídica, prosigue sus actividades".

ORGANIZACION DE LA CONTABILIDAD

El primer lugar, mencionar la necesidad de que la contabilidad sea llevada en francos, si bien se admite que "ciertas cuentas pueden registrar operaciones libradas en monedas distintas del franco" aunque su saldo deberá ser convertido en moneda francesa al cierre del ejercicio.

Se destaca que la contabilidad "debe ser organizada

¹ Hay, sin embargo, un supuesto en el que la compensación está expresamente autorizada. Se trata de las rebajas, descuentos y bonificaciones sobre compras que no figurando en la factura inicial deben minorar el saldo de la cuenta de compras antes de figurar en la cuenta de resultados así como las correspondientes bonificaciones en ventas que, de modo análogo, deben de ser regularizadas antes de su pase a la cuenta de resultados.

de tal forma que permita:

- la consideración completa, el registro cronológico y la conservación de los datos básicos,
- la disponibilidad de las informaciones elementales y el establecimiento, en tiempo oportuno, de estados de producción prevista o solicitada;
- el control de la exactitud de los datos y procedimientos de tratamiento de los mismos".

Esta organización deberá concretarse mediante la "adopción de un plan de cuentas, la elección del soporte y el procedimiento de tratamiento"

Plan de cuentas: Entre las características reseñadas en el texto destacamos las siguientes:

- El plan de cuentas de cada empresa debe ser suficientemente detallado para permitir el registro de las operaciones conforme a las normas contables;
- cuando las cuentas previstas por las normas contables no sean suficientes a la empresa para registrar diferenciadamente todas sus operaciones, la misma podrá realizar cuantas subdivisiones estime, al igual, que podrá realizar los reagrupamientos de aquellas cuyo detalle resulte excesivo para la misma¹;
- Las operaciones serán registradas en las cuentas cuyo título se corresponda con la naturaleza de las mismas, estando prohibido, en general, cualquier compensación entre ellas, salvo que expresamente exista autorización en disposiciones en vigor;

¹ En este punto es necesario tener en cuenta lo dispuesto al respecto en la IV Directiva.

- cada anotación se apoyará, sin posible excepción, en un justificante fechado y susceptible de ser presentado en todo momento.

Respecto de los soportes y procedimientos contables, destacar las cautelas en el caso de dispositivos automáticos: "la organización de un sistema de tratamiento automatizado debe garantizar todas las posibilidades de controles eventuales" y establecerse en dispositivos que ofrezcan "las condiciones de garantía y conservación definidas en materia de pruebas" así como que el derecho que comporta el ejercicio del control sobre el acceso a la documentación correspondiente, a la programación y a la ejecución de los tratamientos con el fin de efectuar las pruebas necesarias.

Dado que se trata de un plan general de contabilidad, válido para empresas de dimensiones y características variadas, y de acuerdo con previsto en la Directiva que nos ocupa, distingue el Plan Contable General tres sistemas:

- sistema básico que recoge las disposiciones mínimas de la contabilidad que deben llevar las medianas y grandes empresas;
- sistema abreviado para aquellas empresas que, dada su dimensión, no precisan recurrir al sistema básico, y
- sistema desarrollado "proponiendo documentos que pongan de manifiesto el análisis de datos básico de cara a una mayor claridad de la gestión"

"La clasificación de las cuentas en el Plan General se caracteriza por la elección de un modo de codificación decimal y la adopción de criterios de asignación de operaciones a las cuentas abiertas a tal efecto". Este sistema de codificación permite "la selección de las operaciones por grandes categorías" y "el análisis mas o menos desarrollado de estas opera-

ciones en el seno de cada una de las categorías siguientes:

a) respecto a la contabilidad general:

1. Las operaciones relativas al balance son repartidas en las cinco clases siguientes:

- Clase 1: Cuentas de capitales;
- Clase 2: Cuentas de inmovilizado;
- Clase 3: Cuentas de existencias y productos en curso;
- Clase 4: Cuentas con terceros;
- Clase 5: Cuentas financieras.

2. Las operaciones relativas al resultado son repartidas en las dos clases de cuentas siguientes:

- Clase 6: Cuentas de gastos;
- Clase 7: Cuentas de ingresos.

3. la clase 8 queda reservada a las cuentas especiales.

b) En lo que concierne a la contabilidad analítica: Cuando la empresa haya optado por llevar una contabilidad analítica utilizando las cuentas de la clase 9, las operaciones serán registradas en las cuentas según los criterios que le son propios.

METODOS DE VALORACION

El objetivo de la Cuarta Directiva de que las cuentas anuales de las empresas den una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados implica una valoración correcta de los activos y pasivos de la empresa, una valoración correcta de las cargas y consumos y una valoración correcta del valor de los ingresos y productos.

Por 'valoración correcta' se puede entender "aquella que se acerca lo mas posible a la realidad económica"¹, o, "la observación científica de esta realidad que permita establecer principios teóricos de valoración y a través de los cuales pueda ser estimado el valor en contabilidad"

Se presentan, pues, problemas de valoración en las empresas en el momento de la entrada de bienes en el seno de la misma, como consecuencia de la realización de un inventario, con motivo de la aprobación de las cuentas y tras producirse una revalorización.

El nuevo plan de contabilidad considera distintos métodos para realizar tales valoraciones, basados en los costes históricos, los costes históricos indiciados o los valores actuales.

METODO DEL COSTE HISTORICO INDICIADO:

Este método toma en consideración (a la fecha de aprobación de cuentas) la variación del nivel general de precios para lo que aplica a los valores de entrada de las partidas no monetarias un índice único representativo de la evolu-

¹ COLLETE, Chistine./RICHARD, Jacques."LE NOUVEAU PLAN COMPTABLE: COMPTABILITE ET GESTION". Dunod. París 1.987. Pag. 139.

ción general del poder de compra de la moneda.

En cada fecha de aprobación de cuentas, un nuevo valor histórico indiciado sustituye al anterior, si ha lugar, comparando este nuevo valor indiciado con el valor actual.

Respecto de las partidas no monetarias¹ del activo, las plusvalías generadas por los valores históricos indiciados no son contabilizadas. Si se trata de bienes amortizables, los nuevos valores serán amortizados de conformidad al plan de amortización.

Si el valor actual es notoriamente inferior al valor contable neto, se procederá a la constitución, bien de una amortización complementaria, con la consiguiente modificación del plan de amortización restante, bien de una provisión si la depreciación no es estimada como definitiva.

Cuando se trate de otros bienes cuyo valor actual es notablemente inferior al valor contable, se procederá, para el importe de la diferencia apreciada, a la constitución de una provisión cuando la depreciación no se estime consolidada.

Las provisiones serán eventualmente ajustadas al final de cada ejercicio por dotaciones complementarias o reducciones de las cantidades anteriores.

La comparación entre los valores actuales y los valores contables netos, deberá realizarse, en principio, partida por partida.

¹ Entiende el Plan como elementos monetarios aquellos cuya posesión entraña un beneficio o pérdida por el simple hecho de la variación del poder adquisitivo de la moneda. Los capitales propios son clasificados, a estos efectos, como no monetarios.

Para las partidas no monetarias del pasivo externo, solamente los incrementos de valor serán contabilizados si bien de acuerdo con lo siguiente:

Los aumentos de valor de un elemento del pasivo externo estimado como irreversible, es un complemento de la deuda cuyo importe se ajusta al precedente.

Cuando estos aumentos de valor no son juzgados como irreversibles, deberán constatarse bajo la forma de provisiones.

METODO DE CONTABILIZACION EN VALORES ACTUALES:

Distingueremos dos procedimientos: Métodos de valores actuales aplicados en la confección del balance y, Método de valores actuales comparados con los valores históricos indicados.¹

En el primer caso, el valor actual es reflejado en contabilidad y comparado con el anterior.

Para las partidas del activo las disminuciones de valor serán constatadas por amortizaciones o por provisiones dependiendo de que la depreciación sea considerada definitiva o no.

Los aumentos de valor constituyen un elementos de variación de los capitales propios.

Respecto del pasivo externo, los aumentos de valor considerados irreversibles serán complementos de las deudas cuyos importes anteriores serán ajustados.

¹ ANTHONY, R. N. "POUR LA DÉFENSE DES COÛTS HISTORIQUES", Economies et Comptabilité, nº 120, 1.977.

Si los aumentos de valor no son considerados irreversibles, serán constatados en forma de provisiones.

Las disminuciones de valor constituyen un elemento de variación de los capitales propios.

En el segundo de los procedimientos citados el valor actual es reflejado en contabilidad al tiempo que es comparado con el precedente al cual se habrá aplicado un único índice indicativo de la evolución general del poder adquisitivo de la moneda.

Los aumentos y disminuciones serán constatados de acuerdo con las modalidades aplicadas en el caso anterior.

METODO DE COSTES HISTORICOS:

Es el método seguido por el Plan de cuentas. Basado en el coste de adquisición o coste de producción de los partidas se caracteriza porque, en la fecha de entrada de los bienes en el patrimonio de la empresa, son contabilizados, los bienes adquiridos a título oneroso por su valor de adquisición; los bienes producidos por la empresa a su coste de producción, y los bienes adquiridos a título gratuito se estimarán por su valor venal.

El coste de adquisición de un bien, se obtiene por adición de las partidas siguientes:¹

- el precio convenido, es decir, el importe en francos resultado del acuerdo de las partes a la fecha de la operación;
- los gastos accesorios, es decir, las cargas di-

¹ Artículo 7-1º del Decreto de 29 de noviembre de 1.983: El coste de adquisición es igual al precio de compra incrementado en los gastos accesorios necesarios para la puesta en estado de utilización del bien.

recta o indirectamente ligadas a la adquisición, para la puesta en estado de utilización del bien o para su entrada en almacén (tales como: gastos de transportes, de instalación y de montaje, etc).

Los derechos de cambio, honorarios o comisiones y gastos de actas son contabilizados en cargas. Éstas pueden ser distribuidas entre varios ejercicios.

Cuando diferentes bienes se adquieren conjuntamente por un coste global de adquisición, el coste de entrada de cada uno de ellos se determina por distribución del coste global entre los mismos en proporción al valor que pueda ser atribuido a cada uno de ellos del valor total de los bienes si éste pudiera ser individualizado. Debe mencionarse en el anexo el método de valoración aplicado.

El coste de producción de un bien se obtiene como agragación de las partidas siguientes:¹

- el coste de adquisición de las materias consumidas para la producción del bien;
- los otros costes comprometidos por la empresa, en el curso de las operaciones de producción, para poner el bien en el estado y en la situación en que se encuentra, es decir, las cargas directas de producción y las cargas indirectas de producción en la medida en que estas últimas puedan ser razonablemente vinculadas a la producción del

¹ Artículo 7-29 Decreto cit.: El coste de producción es igual al coste de adquisición de las materias consumidas aumentado con las cargas directas y de una parte de las cargas indirectas de producción. Los intereses de los capitales prestados para financiar la fabricación de una inmovilización pueden ser incluidos en el coste de producción cuando conciernen al período de fabricación.

bien. Las cargas financieras, los gastos de investigación y desarrollo y los gastos de administración general son normalmente excluidos salvo que las condiciones específicas de la explotación justifican su toma en consideración. La parte correspondiente a la subactividad está, igualmente, excluida del coste de producción.

Cuando bienes diferentes son producidos en forma conjunta e indiferenciable, el coste de entrada de cada uno de los distintos bienes se determina por desglose del coste global entre los mismos en proporción al valor que pueda ser atribuido a cada uno de ellos del valor total de los bienes si éste pudiera ser individualizado. Debe mencionarse en el anexo el método de valoración aplicado.

Cuando no es posible atribuir directamente un valor a cada uno de ellos, el coste de cada uno de los bienes adquiridos o producidos conjuntamente puede ser determinado a partir del valor atribuido a uno o a varios de estos bienes; la diferencia entre el coste global y este valor representativo del coste o costes del bien o bienes es el valor del resto de los bienes a evaluar (método a emplear principalmente en la valoración de elementos secundarios y residuales). El método seguido deberá mencionarse en el anexo.

El valor venal de un bien¹ es el precio por el que se estima estaría dispuesta a adquirirlo eventualmente la empresa en el estado y lugar en que se encuentra dicho bien. El valor venal debe ser estimado en función de la situación de la empresa.

¹ Artículo 7-39 cit.: El valor venal de un bien adquirido a título gratuito corresponde con el precio que tendría de ser adquirido en condiciones normales de mercado.

En el momento de la contabilización del bien, la hipótesis utilizada frecuentemente será la de continuidad económicamente justificada de la explotación.

En los casos siguientes, el precio de compra será sustituido:

- para los bienes adquiridos mediante pagos de rentas vitalicias, por el importe que resulte de una estipulación de precio, o, en su defecto, de una estimación¹;
- para los bienes recibidos a título de aportación no dineraria, por los valores respectivos que figuren en los acuerdos de aportación;
- para los bienes adquiridos por vía de cambio, por el valor venal de aquel de entre ambos cuya estimación sea más segura;
- para los bienes para cuya financiación, la empresa ha recibido una subvención de equipamiento, por su coste de adquisición o de producción.

Al realizar el inventario, la empresa procede al censado y valoración de sus partidas de activo y pasivo.

La valoración se hace al valor actual de las partidas.

El valor actual de un bien comprendido en estas partidas es su valor venal a la fecha de inventario.²

Para el establecimiento de este valor, la empresa

¹ La contrapartida será llevada por igual valor al pasivo del balance (cuenta 1685, Rentas vitalicias capitalizadas).

² El artículo 7, citado define el valor actual como el estimado en función del mercado y de la utilidad del bien para la empresa.

utiliza las referencias o técnicas mejor adaptadas a la naturaleza del bien (precio de mercado, baremos, cotizaciones, índices específicos, etc.).

Tratándose de inmobilizaciones no financieras, y en tanto en cuanto su valor actual no sea considerado notoriamente inferior a su valor contable neto, este valor contable será tomado como valor de inventario.

En principio, la empresa debe conservar las mismas reglas de valoración de un inventario a otro.

Para la aprobación de las cuentas el valor contable de los bienes se determinará teniendo en cuenta que, el valor de entrada de los bienes en el patrimonio se mantiene en cuenta en tanto que valor bruto.¹

Este valor se compara con el valor actual de los bienes si bien deberá tenerse que las plusvalías constatadas en las partidas de activo no serán contabilizadas y sí las minusvalías.

Excepcionalmente las empresas pueden proceder a realizar ajustes de valor dentro del marco de una reevaluación de sus cuentas, ya sea por reevaluación legal o, eventualmente, reevaluación libre.²

¹ Ciertas inmobilizaciones materiales que son constantemente renovadas y en las cuales el valor global es poco importante para la empresa, pueden ser conservadas en el activo por una cuantía y un valor fijos, si su cuantía, su valor y su composición no varían sensiblemente.

² Por lo que concierne a la valoración de créditos y deudas libradas en monedas extranjeras.

LISTA DE CUENTAS 1.986 VERSUS 1.957

Dadas las modificaciones introducidas y con ánimo de poner éstas de manifiesto, recogemos la lista de cuentas correspondiente al modelo base, al tiempo que, en segunda columna, recogemos la misma lista relativa al plan de cuentas de 1.957, si bien algunos subgrupos y cuentas han sido, en la segunda, cambiados de su lugar inicial tratando de buscar las equivalencias entre ambos.

PLAN DE 1.986

PLAN DE 1.957

- CLASE I**
- CUENTAS DE CAPITALS**
- (capitales propios, otros fondos propios, préstamos y deudas asimiladas).
10. CAPITAL Y RESERVAS.
 11. REMANENTE.
 12. RESULTADOS DEL EJERCICIO.
 13. SUBVENCIONES A LA INVERSION.
 14. PROVISIONES REGLAMENTADAS.
 15. PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS.
 16. EMPRESTITOS Y DEUDAS ASIMILADAS.
 17. DEUDAS VINCULADAS A PARTICIPACIONES.
 18. CUENTAS DE GRUPO Y SOCIEDADES EN PARTICIPAC.

- CLASE I**
- CAPITALES PERMANENTES**
10. CAPITAL.
 11. RESERVAS.
 12. REMANENTE.
 14. SUBVENCIONES DE EQUIPAMIENTO RECIBIDAS.
 15. PROVISIONES PARA PERDIDAS Y GASTOS.
 16. EMPRESTITOS A PLAZO MAYOR DE UN AÑO.
 17. CUENTAS DE UNION DE ESTABLECIMIENTOS Y SOCIALES.



10. CAPITAL Y RESERVAS.

101. Capital.

104. Primas relacionadas con el capital social.

105. Diferencias de revalorización.

106. Reservas.

1061. Reserva legal.

1062. Reservas indisponibles.

1063. Reservas estatutarias o contract.

1064. Reservas reglamentadas.

1069. Otras reservas.

108. Cuenta de explotación.

109. Accionistas, capital suscrito no reclamado.

11. REMANENTE (saldo deudor o acreedor).

12. RESULTADO DEL EJERCICIO (Beneficio o pérdida).

13. SUBVENCIONES POR INVERSIÓN.

131. Subvenciones de equipamiento.

139. Otras subvenciones por inversión.

139. Subvenciones por inversión inscritas en la cuenta de resultados.

1391. Subvenciones de equipamiento.

1399. Otras subvenciones por inversión.

14. PROVISIONES REGLAMENTADAS.

142. Provisiones reglamentadas relativas a las inmovilizaciones.

143. Provisiones reglamentadas relativas a stocks.

144. Provisiones reglamentadas relativas a otros elementos del activo.

145. Amortizaciones aceleradas.

146. Provisión especial de revalorización.

10. CAPITAL.

100. Capital social o individual.

110. Primas de emisión de acciones.

118. Reserva especial de revalorización.

11. RESERVAS.

111. Reserva legal.

112. Reservas estatutarias y contractuales.

115. Reservas voluntarias.

119. Cuenta de explotación.

12. REMANENTE.

88. PERDIDAS Y GANANCIAS.

14. SUBVENCIONES POR EQUIPAMIENTO RECIBIDAS.

141. Subvenciones recibidas.

147. Subvenciones afectas a pérdidas y ganancias.

- 147. Plusvalías reinvertidas.
- 148. Otras provisiones reglamentadas.
- 15. PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS.
 - 151. Provisiones para riesgos.
 - 153. Provisiones para pensiones y obligaciones similares.
 - 155. Provisiones para impuestos.
 - 156. Provisiones para reposición de inmovilizado (empresas concesionarias).
 - 157. Provisiones para cargas a repartir entre varios ejercicios.
 - 158. Otras provisiones para gastos.
- 16. EMPRESTITOS Y DEUDAS ASIMILADAS.
 - 161. Empréstito de obligaciones convertibles.
 - 163. Otros empréstitos de obligaciones.
 - 164. Empréstitos en instituciones de crédito.
 - 165. Depósitos y fianzas recibidos.
 - 166. Participación de los trabajadores en los resultados de la expansión.
 - 167. Empréstitos y deudas surgidas en condiciones particulares.
 - 1671. Emisiones de títulos de participación.
 - 1674. Anticipos condicionados del Estado.
 - 1675. Préstamos participativos.
 - 168. Otros empréstitos y deudas asimiladas.
 - 169. Primas de reembolso de obligaciones.
- 17. DEUDAS VINCULADAS DE PARTICIPACIONES.

- 15. PROVISIONES PARA PERDIDAS Y GANANCIAS.
 - 155. Provisiones para riesgos.
 - 153. Provisiones para reposición del inmovilizado (empresas concesionaria)
 - 157. Provisiones para cargas a repartir entre varios ejercicios.
 - 158. Provisiones para jubilación obligatoria del personal.
- 16. EMPRESTITOS A PLAZO SUPERIOR A UN AÑO.
 - 160. Obligaciones y bonos.
 - 161. Préstamos con garantía del Estado.
 - 169. Anticipos del Estado.
 - 163. Otros empréstitos.

171. Deudas vinculadas a participaciones (grupo).

174. Deudas vinculadas a participaciones (fuera del grupo).

178. Deudas vinculadas a las sociedades en participación.

16. CUENTAS DE RELACE DE ESTABLECIMIENTOS Y SOCIEDADES EN PARTICIPACION.

17. CUENTAS DE UNION DE ESTABLECIMIENTOS Y SOCORSALES.

En este grupo, dedicado a las cuentas relativas a las operaciones de financiación de la empresa destacaremos en primer lugar el subtítulo de "capitales y otros fondos propios, préstamos y deudas asimiladas". Los capitales propios comprenden los subgrupos 10 a 14 y son el resultado de las aportaciones de capital y primas ligadas al mismo, las diferencias por revalorización, las reservas, remanente (positivo o negativo), el resultado del ejercicio, las subvenciones de equipamiento y las provisiones reglamentadas. Esta dos partidas últimas están excuidas, en el nuevo plan, de la consideración del Resultado Neto si son susceptibles de ser reintegrables o gravadas fiscalmente.

Aparece la cuenta 109 "Accionistas, capital suscrito no reclamado" consecuencia de la división (modelo desarrollado) de la cuenta 101 "Capital suscrito, no reclamado". Su importe representa el crédito de la sociedad sobre los accionistas y se considera desde el punto de vista financiero como minoración de los capitales propios.

El subgrupo 12 "Resultados del ejercicio" es desglosado en 120 (beneficio) y 129 (pérdida), si bien se autoriza a las empresas para utilizar las cuentas 121 a 128 para recoger las cuentas de cargas e ingresos del los grupos 6 y 7, y así destacar los saldos intermedios de gestión.

Nuevo es el concepto de "Provisiones reglamentadas" de funcionamiento similar al de las provisiones para riesgos y gastos, pero creadas por concesión fiscal y entre las que se encuentran las de inversión (participación de los trabajadores), las provisiones para alzas de precios y aquellas especialmente autorizadas para determinadas actividades (yacimientos, minería, petroleos, etc).

Respecto a las "Provisiones para riesgos y gastos" (15), señalar la creación de la cuenta 153 "Provisiones para pensiones y obligaciones similares" relativas a las cargas que pueden sobrevenir a la empresa consecuencia de obligaciones legales o contractuales en favor del personal por sus derechos de jubilación, así como de la cuenta 155 "Provisiones para impuestos" que recoge la posible carga impositiva, imputable al ejercicio pero diferida en el tiempo o aquella en que su toma en consideración definitiva depende de resultados futuros.

Diferencias apreciables se aprecian en el subgrupo 16 donde se registran por una parte los empréstitos y por la otra las deudas financieras asimiladas e éstos, excepción hecha de aquellas "vinculadas a participaciones" que han motivado la creación del subgrupo 17.

Los empréstitos de obligaciones con primas de reembolso deben contabilizarse por su valor total, prima incluida, dando lugar a la aparición de la cuenta 169 "Primas de reembolso de obligaciones", que figuraba con el nº 206 en el plan de 1.957. Estas primas deben ser amortizadas bien a prorrata de intereses en curso, bien por partes iguales con la misma cadencia y duración que el empréstito. En ningún caso pueden ser mantenidas en el activo primas referentes a obligaciones ya reembolsadas.

Destacaremos, finalmente, el contenido de la nueva

cuenta 166 "Participación de los trabajadores en los resultados de la expansión". Esta participación es una partida en la determinación del resultado del ejercicio en virtud de la intervención del trabajo en el mismo. Esta participación es una deuda cierta en cuanto a su existencia y cuyo importe puede ser calculado con relativa precisión por lo que debe figurar como carga a pagar. Tras la aprobación de las cuentas esta deuda debe llevarse a una "Reserva especial de participación".

CLASE 2

CIENTAS DE INMOVILIZADO.

- 20. INMOVILIZADO INMATERIAL.
- 21. INMOVILIZADO MATERIAL.
- 22. INMOVILIZADO CEDIDO EN CONCESION.
- 23. INMOVILIZACIONES EN CURSO.
- 24. PARTICIPACIONES Y CREDITOS VINCULADOS A LAS MISMAS.
- 25. OTRO INMOVILIZADO FINANCIERO.
- 26. AMORTIZACIONES DEL INMOVILIZADO.
- 27. PROVISIONES POR DEPRECIACION DEL INMOVILIZ.
- 28. INMOVILIZADO INMATERIAL.
- 29. Gastos de establecimiento.
- 30. Gastos de investigación y desarrollo.

CLASE 2

VALORES INMOVILIZADOS

- 20. GASTOS DE ESTABLECIMIENTO.
- 21. INMOVILIZADO.
- 22. INMOVILIZACIONES EN CURSO.
- 23. INMOVILIZADO DESTRUIDO POR PERDIDAS DE GUERRA.
- 24. TITULOS DE PARTICIPACION.
- 25. FIANZAS Y DEPOSITOS.
- 26. AMORTIZACIONES.
- 27. PROVISIONES.
- 28. GASTOS DE ESTABLECIMIENTO.
- 29. Gastos de constitución.
- 30. Gastos de primer establecimiento.
- 31. Gastos de aplicación de capital.

- 205. Concesiones y derechos similares, patentes, licencias, marcas, procesos, derechos y valores similares.
- 206. Derechos de traspaso.
- 207. Fondo de comercio.
- 208. Otro inmovilizado inmaterial.
- 21. INMOVILIZADO MATERIAL.
 - 211. Terrenos.
 - 2111. Terrenos sin edificar.
 - 2112. Terrenos acondicionados.
 - 2113. Suelo, subsuelo y vuelo.
 - 2114. Tacimientos.
 - 2115. Terrenos edificados.
 - 2116. Cuenta de orden sobre inmovilizado. (artº 6 del Decreto 78-737 de 11 de julio de 1978).
 - 212. Preparación y acondicionamiento de terrenos.
 - 213. Construcciones.
 - 2131. Edificios.
 - 2135. Instalaciones generales.
 - 2138. Obras de infraestructura.
 - 214. Construcciones sobre suelo ajeno.
 - 215. Instalaciones técnicas, maquinaria, utillaje industrial.
 - 2151. Instalaciones complejas especializadas
 - 2153. Instalaciones de carácter específico.
 - 2154. Maquinaria industrial.
 - 2155. Utillaje industrial.
 - 2157. Preparación y acondicionamiento de material y utillaje industrial.

- 203. Gastos de emisión de obligaciones.
- 204. Gastos de adquisición de inmovilizado.
- 211. Inmovilizado inmaterial.
 - 2183. Patentes, licencias, marcas, modelos dibujos.
 - 2185. Concesiones.
 - 21800. Derechos de traspaso.
 - 21805. Fondo de comercio
- 206. Primas de reembolso de obligaciones.

21. INMOVILIZADO.

- 210. Terrenos.
- 212. Construcciones.
- 214. Maquinaria y utillaje.
 - 2144. Maquinaria.
 - 2145. Utillaje.



218. Otro inmovilizado material.
- 2181. Instalaciones generales, preparación y acondicionamientos diversos.
 - 2182. Material de transporte.
 - 2183. Material de oficina e informático.
 - 2184. Mobiliario.
 - 2186. Bases recuperables.
22. INMOVILIZACIONES CEDIDAS EN COCESION.
23. INMOVILIZACIONES EN CURSO.
- 231. Inmovilizaciones materiales en curso.
 - 232. Construcciones.
 - 233. Maquinaria y utillaje.
 - 234. Material de transporte.
 - 237. Anticipos y pagos realizados sobre inmovilizaciones inmateriales.
 - 238. Anticipos y pagos realizados sobre pedidos de inmovilizaciones materiales.
24. INMOVILIZACIONES DESTROYIDAS POR HECHOS DE GUERRA.
25. MATERIAL DE TRANSPORTE.
- 21601. Material de oficina.
 - 2160. Mobiliario.
 - 2165. Embalajes y envases recuperables identificables.
26. PARTICIPACIONES Y CRÉDITOS VINCULADOS CON ESTAS PARTICIPACIONES.
- 261. Títulos de participación.
 - 262. Títulos no cotizados, parte desembolsada.
 - 263. Títulos no cotizados, parte no desembolsada.
 - 264. Participaciones en asociaciones, sindicatos y organismos diversos.
 - 265. Participaciones en sociedades de responsabilidad limitada, en comandita simple o en nombre colectivo.
 - 266. Otras formas de participación.
 - 267. Títulos cotizados, parte desembolsada.
 - 268. Títulos cotizados, parte no desembolsada.
 - 269. Créditos vinculados a estas participaciones.
 - 269. Créditos vinculados a sociedades en participación.
 - 269. Desembolsos restantes a efectuar de títulos de participación no liberados.
26. TÍTULOS DE PARTICIPACION.
- 260. Títulos cotizados, parte desembolsada.
 - 261. Títulos no cotizados, parte desembolsada.
 - 264. Participaciones en asociaciones, sindicatos y organismos diversos.
 - 265. Participaciones en sociedades de responsabilidad limitada, en comandita simple o en nombre colectivo.
 - 266. Títulos cotizados, parte no desembolsada.
 - 267. Títulos no cotizados, parte no desembolsada.

27. OTRAS INMOVILIZACIONES FINANCIERAS.

- 271. Inversiones financieras permanentes (derecho de propiedad).
- 272. Inversiones financieras permanentes (derecho de crédito).
- 274. Préstamos.
- 275. Depósitos y fianzas constituidos.
- 276. Otros créditos permanentes.
- 279. Desembolsos restantes a efectuar de inversiones financieras permanentes no liberadas.

28. AMORTIZACION DE INMOVILIZADO.

- 280. Amortización de inmovilizado inmaterial.
 - 2801. Gastos de establecimiento.
 - 2803. Gastos de investigación y desarrollo.
 - 2805. Concesiones y derechos similares, patentes, licencias, derechos y valores similares.
 - 2807. Fondo de comercio.
 - 2807. Otro inmovilizado inmaterial.
- 281. Amortización del inmovilizado material.
 - 2811. Yacimientos.
 - 2812. Preparación y acondicionamiento de terrenos.
 - 2813. Construcciones.
 - 2814. Construcciones en suelo ajeno.
 - 2815. Instalaciones técnicas, maquinaria y utillaje industrial.
 - 2818. Otro inmovilizado material.
- 282. Amortización de inmovilizado cedido en concesión.

29. PROVISIONES POR DEPRECIACION DE INMOVILIZADO.

- 290. Provisiones por depreciación del inmovilizado inmaterial.
 - 2905. Marcas, procesos y derechos similares.
 - 2906. Derechos de traspaso.
 - 2907. Fondo de comercio.

25. PRESTAMOS A PLAZO SUPERIOR A UN AÑO.

27. DEPOSITOS Y FIANZAS.

20. AMORTIZACIONES.

2010. Gastos de primer establecimiento.

2100. Inmovilizado inmaterial.

2108. Terrenos en explotación.

2120. Construcciones.

2150. Material de transporte.

2140. Maquinaria y utillaje.

2160. Otras inmobilizaciones inmatrimales.

29. PROVISIONES.

2189. Provisiones para depreciación de innov. inmatrimales.

2908. Otro inmovilizado material.	
291. Provisiones por depreciación del inmovilizado material.	219. Provisiones por depreciación inmovilizado material.
2911. Terrenos (terruenos pacificados).	
292. Provisiones por depreciación de inmovilizado cedido en concesión.	
293. Provisiones por depreciación de inmovilizaciones en curso.	239. Provisión por depreciación de inmovilizaciones en curso.
2931. Inmovilizaciones materiales en curso.	
295. Provisiones por depreciación de participaciones y créditos vinculados a las mismas.	269. Provisiones por depreciación de títulos de participación.
2951. Títulos de participación.	
2956. Otras formas de participación.	
2967. Créditos vinculados a participaciones.	
2958. Créditos vinculados a sociedades en participación.	
297. Provisiones por depreciación de otro inmovilizado financiero.	279. Provisión por depreciación de depósitos y fianzas.
2971. Inversiones financieras permanentes, derecho de propiedad.	
2972. Inversiones financieras permanentes, derecho de crédito.	
2974. Préstamos.	
2975. Depósitos y fianzas constituido.	259. Provisión por depreciación de préstamos.
2976. Otros créditos permanentes.	

En este grupo destaca el contenido de la nueva cuenta de "Gastos de establecimiento" que por sí o a través de las cuentas del subgrupo 72 recoge cargas que deben ser amortizadas en un plazo no superior a cinco años y sobre las que pesa, para las sociedades, la prohibición de reparto de dividendos en tanto no hayan sido completamente amortizados o constituidas las reservas correspondientes. Al mismo tratamiento deben someterse los "Gastos de investigación y desarrollo".

Aparece un mayor desglose en las cuentas de "terrenos" y "Construcciones" y la creación de las cuentas 212 "Preparación y acondicionamiento de terrenos" y " 214 "Construcciones sobre suelo ajeno" así como del subgrupo 22 "Inmovilizacio-

nes cedidas en concesion" y su correspondiente cuenta de amortización (282).

En el supuesto de existir autorizaciones especiales para la realización de amortizaciones excepcionales, las mismas deberán figurar en el pasivo, grupo 1, en la cuenta de "Provisiones reglamentadas".

CLASE 3	CLASE 3
EXISTENCIAS Y PRODUCTOS EN CURSO.	EXISTENCIAS
31. MATERIAS PRIMAS Y SUMINISTROS.	31. MATERIAS PRIMAS.
32. OTROS APROVISIONAMIENTOS.	32. MATERIALES DE CONSUMO.
33. PRODUCTOS Y TRABAJOS EN CURSO.	37. EMBALAJES COMERCIALES.
34. PRESTACION DE SERVICIOS EN CURSO.	36. PRODUCTOS Y TRABAJOS EN CURSO.
35. EXISTENCIAS DE PRODUCTOS.	34. PRODUCTOS SEMITERMINADOS.
37. EXISTENCIAS DE MERCADERIAS.	35. PRODUCTOS TERMINADOS.
39. PROVISIONES POR DEPRECIACION DE EXISTENCIAS Y PRODUCTOS Y TRABAJOS EN CURSO.	33. DESPERDICIOS Y RESIDUOS.
31. MATERIAS PRIMAS Y SUMINISTROS.	30. MERCADERIAS.
32. OTROS APROVISIONAMIENTOS.	31. MATERIAS PRIMAS
321. Material para consumo.	32. MATERIALES PARA CONSUMO
322. Suministros para consumo y reposición.	324. Materiales para consumo.
326. Embalajes y envases.	326. Repuestos para taller y oficina.
	37. EMBALAJES COMERCIALES.

- | | |
|---|--|
| <p>33. PRODUCTOS Y TRABAJOS EN CURSO.</p> <p>331. Productos en curso.</p> <p>335. Trabajos en curso.</p> <p>34. PRESTACION DE SERVICIOS EN CURSO.</p> <p>341. Estudios en curso.</p> <p>345. Prestación de servicios en curso.</p> <p>35. EXISTENCIAS DE PRODUCTOS.</p> <p>351. Productos intermedios.</p> <p>355. Productos terminados.</p> <p>358. Productos residuales.</p> <p>36. EXISTENCIAS DE MERCADERIAS.</p> <p>39. PROVISIONES POR DEPRECIACION DE EXISTENCIAS Y PRODUCTOS Y TRABAJOS EN CURSO.</p> <p>391. Provisiones por depreciación de materias primas y suministros.</p> <p>392. Provisiones por depreciación de otros aprovisionamientos.</p> <p>393. Provisiones por depreciación de productos y trabajos en curso.</p> <p>394. Provisiones por depreciación de prestación de servicios en curso.</p> <p>395. Provisiones por depreciación de existencias de productos.</p> <p>397. Provisiones por depreciación de existencias de mercaderías.</p> | <p>36. PRODUCTOS Y TRABAJOS EN CURSO.</p> <p>34. PRODUCTOS SEMITERMINADOS.</p> <p>35. PRODUCTOS TERMINADOS.</p> <p>33. DESPERDICIOS Y RESIDUOS.</p> <p>36. MERCADERIAS.</p> <p>319. Provisión por depreciación de materias primas</p> <p>329. Provisión por depreciación de materiales para consumo.</p> <p>339. Provisión por depreciación de embalajes comerciales.</p> <p>369. Provisión por depreciación de productos y trabajos en curso.</p> <p>359. Provisión por depreciación de productos.</p> <p>349. Provisión por depreciación de productos semiterminados.</p> <p>309. Provisión por depreciación de mercaderías.</p> |
|---|--|

Resaltaremos simplemente el tratamiento de las provisiones por depreciación de existencias y productos y trabajos en curso separadamente de las cuentas respectivas como tenía lugar en el plan anterior, apareciendo ahora como subgrupo (39).

CLASE 4 CUENTAS CON TERCEROS	CLASE 4 CUENTAS CON TERCEROS
40. PROVEEDORES Y CUENTAS RELACIONADAS.	40. PROVEEDORES.
41. CLIENTES Y CUENTAS RELACIONADAS.	41. CLIENTES.
42. PERSONAL Y CUENTAS RELACIONADAS.	42. PERSONAL.
43. SEGURIDAD SOCIAL Y OTROS ORGANISMOS SOCIALES.	
44. ESTADO Y OTRAS ENTIDADES PUBLICAS.	43. ESTADO.
	44. ASOCIADOS.
45. GRUPO Y ASOCIADOS.	45. FILIALES
46. DEUDORES Y ACREEDORES DIVERSOS.	46. DEUDORES Y ACREEDORES DIVERSOS.
47. CUENTAS TRANSITORIAS Y DE ESPERA.	49. CUENTAS DE ESPERA Y REGULARIZAR.
48. CUENTAS DE REGULARIZACION.	47. CUENTAS DE REGULARIZACION (PASIVO).
	48. CUENTAS DE REGULARIZACION (ACTIVO).
49. PROVISIONES POR DEPRECIACION DE CUENTAS DE TERCEROS.	
40. PROVEEDORES Y CUENTAS RELACIONADAS.	40. PROVEEDORES.
400. Proveedores y cuentas relacionadas.	400. Proveedores ordinarios.
401. Proveedores.	
403. Proveedores, efectos a pagar.	

- 404. Proveedores de inmovilizado.
- 405. Proveedores de inmovilizado, efectos a pagar.
- 406. Proveedores, facturas pendientes de recibir.
- 409. Proveedores deudores.
 - 4091. Proveedores, anticipos y entregas a cuenta de pedidos.
 - 4096. Proveedores, créditos por embalajes y envases a devolver.
 - 4097. Proveedores, otros derechos.
 - 4098. Rebajas, descuentos y bonificaciones a obtener.

41. CLIENTES Y CUENTAS RELACIONADAS.

- 410. Clientes y cuentas relacionadas.
- 411. Clientes.
- 413. Clientes, efectos a cobrar.
- 416. Clientes de dudoso cobro.
- 417. "Créditos" por trabajos aún no facturables.
- 418. Clientes, productos pendientes de facturar.
- 419. Clientes acreedores.
 - 4191. Clientes, anticipos y entregas a cuenta sobre pedidos.
 - 4196. Clientes, deudas por embalajes, envases y material en depósito.
 - 4197. Clientes, otros derechos.
 - 4198. Rebajas, descuentos y bonificaciones a conceder.

42. PERSONAL Y CUENTAS RELACIONADAS.

- 421. Personal, remuneraciones pendientes.
- 422. Comités de empresa, de establecimiento,...
- 424. Participación de los trabajadores en los resultados de expansión.
- 425. Personal, anticipos y entregas a cuenta.
- 426. Personal, depósitos.

- 401. Proveedores de inmovilizado.

- 408. Proveedores, anticipos y entregas a cuenta de pedidos.
- 465. Proveedores, acreedores por embalajes a devol.
 - 4874. Rebajas, descuentos y bonificaciones pendientes.

41. CLIENTES.

- 410. Clientes ordinarios.
- 411. Clientes. Estado y org. públicos.
- 538. Efectos a cobrar.
- 412. Clientes dudoso cobro y en litigio.
- 414. Anticipos y entregas sobre pedidos.

42. PERSONAL.

- 425. Personal, remuneraciones pendientes.
- 428. Comité de empresa.
- 424. Personal, anticipos y entregas a cuenta.
- 426. Depósitos del personal.

- | | |
|---|---|
| <p>427. Personal, reclamaciones.</p> <p>428. Personal, gastos a pagar e ingresos a recibir.</p> <p>43. SEGURIDAD SOCIAL Y OTROS ORGANISMOS SOCIALES.</p> <p>431. Seguridad social.</p> <p>437. Otros organismos sociales.</p> <p>436. Organismos sociales, gastos a pagar e ingresos a recibir.</p> <p>44. ESTADO Y OTRAS ENTIDADES PUBLICAS.</p> <p>441. Estado, subvenciones a recibir.</p> <p>442. Estado, impuestos y tasas retenidos a terc.</p> <p>443. Operaciones singulares con el Estado, entidades públicas y organismos internacionales.</p> <p>444. Estado, impuesto sobre beneficios.</p> <p>445. Estado, tasa sobre el volumen de negocios.</p> <p>4455. Tasas sobre el volumen de negocios a ingresar.</p> <p>4456. Tasas sobre el volumen de negocios deducibles.</p> <p>4457. Tasas sobre el volumen de negocios repercutidas por la empresas.</p> <p>4458. Tasas sobre el volumen de negocios a regularizar o en espera.</p> <p>446. Obligaciones garantizadas.</p> <p>447. Otros impuestos, tasas y pagos asimilados.</p> <p>448. Estado, gastos a pagar e ingresos a recibir.</p> <p>45. GRUPO Y ASOCIADOS.</p> <p>451. Grupo.</p> <p>455. Asociados, cuentas corrientes.</p> <p>456. Asociados, operaciones de capital.</p> | <p>427. Retenciones.</p> <p>470. Personal gastos e ingresos aplazados.</p> <p>463. Seguridad social.</p> <p>43. ESTADO.</p> <p>438. Operaciones particulares con el Estado.</p> |
|---|---|

457. Asociados, dividendos a pagar.
458. Asociados, operaciones en conda y en GIR.
46. DEUDORES Y ACREEDORES DIVERSOS.
47. CUENTAS TRANSITORIAS Y DE ESPERA.
- 471 a 475: Cuentas de espera.
476. Diferencias por conversión. ACTIVO.
477. Diferencias por conversión. PASIVO.
478. Otras cuentas transitorias.
48. CUENTAS DE REGULARIZACION.
481. Gastos a repartir entre varios ejercicios.
4811. Gastos diferidos.
4812. Gastos de adquisición de inmovilizado.
4816. Gastos de emisión de empréstitos.
4818. Gastos a verificar.
485. Gastos anticipados.
487. Ingresos anticipados.
488. Cuentas de reparto periódico de gastos e ingresos.
49. PROVISIONES POR DEPRECIACION DE CUENTAS CON TERCEROS.
491. Provisiones por depreciación de cuentas de clientes.
495. Provisiones por depreciación de cuentas del grupo y asociadas.
4951. Cuentas del grupo.
4955. Cuentas corrientes de asociadas.
4958. Operaciones en conda y en GIR.
496. Provisiones por depreciación de cuentas de deudores diversos.
46. DEUDORES Y ACREEDORES DIVERSOS.
49. CUENTAS DE ESPERA Y A REGULARIZAR.
47. CUENTAS DE REGULARIZACION (PASIVO).
478. Gastos a pagar.
475. Ingresos anticipados.
48. CUENTAS DE REGULARIZACION (ACTIVO).
488. Pagos anticipados.
485. Ingresos diferidos.
419. Provisión por depreciación de cuentas de clientes.
459. Provisión por depreciación de cuentas de filiales.
419. Provisión por depreciación de cuentas de deudores y acreedores diversos.

En el nuevo plan contable, este grupo 4 se extiende absorbiendo a las cuentas de efectos que figuran en el grupo 5 en el del 57, permitiendo así obtener el importe real de los créditos y deudas en el balance, si bien en detrimento del criterio jurídico. Además, cada cuenta de terceros posee una subcuenta de cargas a pagar o ingresos a recibir, para poder así tratar oportunamente aquellas operaciones aún no documentadas íntegramente.

Se desglosa del subgrupo de acreedores diversos en que venía figurando la cuenta de "Seguridad social", haciendo lo propio con las cuentas relacionadas con el "Estado y otras entidades públicas". Difiere también el tratamiento otorgado a las cuentas de grupo y asociados y se crea un subgrupo para las provisiones mientras que antes las mismas figuraban como cuentas de cada uno de los conceptos (clientes, deudores, etc.).

CLASE 5 CUENTAS FINANCIERAS.	CLASE 5 CUENTAS FINANCIERAS
50. INVERSIONES FINANCIERAS TEMPORALES.	56. INVERSIONES TEMPORALES Y BONOS DEL TESORO
51. BANCOS E INSTITUCIONES FINANCIERAS Y ASIMILADAS.	50. EMPRESTITOS A MENOS DE UN AÑO.
53. CAJA.	51. PRESTAMOS A MENOS DE UN AÑO.
54. CUENTAS DE CONTROL DE ANTICIPOS Y CREDITOS.	56. BANCOS Y CHEQUES POSTALES.
	52. EFECTOS Y CERTIFICADOS A PAGAR.
	53. EFECTOS Y CERTIFICADOS A COBRAR.
	54. CHEQUES Y COPONES A INGRESAR.
	57. CAJA.
	58. CUENTAS DE CONTROL DE ANTICIPOS Y CRÉDITOS

- 56. GIROS INTERNOS.
- 59. PROVISIONS POR DEPRECIACION DE CUENTAS FINANCIERAS.
- 50. INVERSIONES FINANCIERAS TEMPORALES.
 - 502. Acciones propias.
 - 503. Acciones.
 - 504. Otros títulos representantes de un derecho de propiedad.
 - 505. Obligaciones y bonos emitidos por la sociedad y reacutados por la misma.
 - 506. Obligaciones.
 - 507. Bonos del Tesoro y de caja a corto plazo.
 - 508. Otros valores mobiliarios y créditos similar.
 - 509. Desembolsos pendientes de inversiones financieras temporales no liberadas.
- 51. BANCOS E INSTITUCIONES FINANCIERAS Y ASIMILADAS.
 - 511. Valores en gestión de cobro.
 - 512. Bancos.
 - 514. Cheques postales.
 - 515. 'Cajas' del Tesoro y entidades públicas.
 - 516. Agentes de cambio.
 - 517. Otras entidades financieras.
 - 518. Intereses devengados.
 - 519. Créditos bancarios corrientes.
- 53. CAJA.
- 54. CUENTAS DE CONTROL DE ANTICIPOS Y CREDITOS.

- 59. GIROS INTERNOS.
- 55. INVERSIONES TEMPORALES Y BONOS DEL TESORO.
 - 510. Préstamos con garantía.
 - 512. Préstamos sin garantía.
 - 500. Obligaciones y bonos.
- 56. BANCOS Y CHEQUES POSTALES.
 - 560. Banco de Francia.
 - 565. Cheques postales.
 - 566. Cuentas en cajas de establecimientos públicos.
 - 562. Otros bancos.
- 53. CAJA.
- 56. CUENTAS DE CONTROL DE ANTICIPOS Y CREDITOS.

58. GIROS INTERNOS.

59. PROVISIONES POR DEPRECIACION DE CUENTAS FINANCS.

590. Provisiones por depreciación de inversiones financieras temporales.

5903. Acciones.

5904. Otros títulos representantes de un derecho de propiedad.

5906. Obligaciones.

5908. Otros valores mobiliarios y créditos asimilados.

59. GIROS INTERNOS.

559. Provisión por depreciación de inversiones temporales y bonos del Tesoro.

Este grupo se diferencia de su homólogo del plan de 1.957 en primer lugar por la desaparición del mismo de las cuentas de "Empréstitos y préstamos a menos de un año" que ahora figuran en los grupos 1 y 2., lo mismo que ocurre con las cuentas de "Efectos a pagar" y "Efectos a recibir" que han pasado al grupo 4, como ya hemos indicado.

Al igual que en los grupos anteriores, las cuentas de provisiones se encuentran diferenciadas en un apartado propio.

C L A S E 6

CUENTAS DE GASTOS

60. COMPRAS (salvo 603).

603. VARIACION DE EXISTENCIAS (aprovisionamientos y mercaderías).

61/62. OTROS GASTOS EXTERIORES.

61. Servicios exteriores.

62. Otros servicios exteriores.

63. IMPUESTOS TASAS Y PAGOS ASIMILADOS.

64. GASTOS DE PERSONAL.

C L A S E 6

CUENTAS DE GASTOS POR NATURALEZA

60. COMPRAS.

63. TRABAJOS, SUMINISTROS Y SERVICIOS EXTERIORES.

64. TRANSPORTES Y DESPLAZAMIENTOS.

62. CONTRIBUCIONES E IMPUESTOS.

61. GASTOS DE PERSONAL.

- | | |
|---|--|
| <p>63. OTROS GASTOS DE GESTION.</p> <p>66. GASTOS FINANCIEROS.</p> <p>67. GASTOS EXCEPCIONALES.</p> <p>68. DOTACIONES A LAS AMORTIZACIONES Y PROVISIONES</p> <p>69. PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES, IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS Y ASIMILADOS.</p> <p>60. COMPRAS (salvo 603).</p> <p>601. Compras en almacén. Materias primas (y suministros).</p> <p>602. Compras en almacén. Otros aprovisionamientos.
6021. Material para consumo.
6022. Suministros para consumo y reposición.
6026. Embalajes y envases.</p> <p>604. Compras de estudios y proyectos y de servic.</p> <p>605. Compras de conjuntos incorporables.</p> <p>606. Compras no almacenables de materiales y suministros.</p> <p>607. Compras de mercaderías.</p> <p>609. Rebajas, descuentos y bonificaciones en compras.</p> <p>603. VARIACION DE EXISTENCIAS (aprovisionamientos y mercaderías).
6031. Variación de existencias de materias primas (y suministros).
6032. Variación de existencias de otros aprovisionamientos.
6033. Variación de existencias de mercader.</p> <p>61/62. OTRAS GASTOS EXTERIORES.</p> <p>61. SERVICIOS EXTERIORES.</p> <p>611. Subcontratista general.</p> <p>612. Arrendamiento financiero.</p> | <p>66. GASTOS DIVERSOS DE GESTION.</p> <p>67. GASTOS FINANCIEROS.</p> <p>68. DOTAC. A LAS CTAS. DE AMORTIZ. Y PROVISIONES.</p> <p>60. COMPRAS.</p> <p>600. Compras de mercaderías.</p> <p>602. Compras de materiales para consumo.</p> <p>607. Compras de embalajes comerciales.</p> <p>634. Suministros hechos ala empresa.</p> <p>740. Rebajas, descuentos y bonificaciones obtenidos</p> <p>63. TRABAJOS, SUMINISTROS I SERVICIOS EXTERIORES.</p> |
|---|--|

6122. Arrendamiento financiero mobiliario.
6125. Arrendamiento financiero inmobiliario.
613. Alquileres.
614. Gastos de alquiler y comunidad.
615. Reparaciones y conservación.
616. Primas de seguros.
617. Estudios e investigaciones.
618. Diversos.
619. Rebajas, descuentos y bonificaciones obtenidas en servicios exteriores.
62. OTROS SERVICIOS EXTERIORES.
621. Personal ajeno a la empresa.
622. Remuneración de intermediarios y honorarios.
623. Publicidad, publicaciones y relaciones públicas.
624. Transportes de bienes y del personal.
625. Desplazamientos, visitas y recepciones.
626. Gastos postales y telecomunicaciones.
627. Servicios bancarios y asimilados.
628. Diversos.
629. Rebajas, descuentos y bonificaciones obtenidas en servicios exteriores.
63. IMPUESTOS, TASAS Y OTROS PAGOS ASIMILADOS.
631. Impuestos, tasas y pagos asimilados sobre retribuciones (administración de impuestos).
633. Impuestos, tasas y pagos asimilados sobre retribuciones (otras entidades).
635. Otros impuestos, tasas y pagos asimilados
630. Alquileres.
635. Gastos de entrenamiento y conservación.
638. Primas de seguros.
636. Estudios, investigaciones y documentación técnica.
632. Trabajos y obras ejecutadas fuera de la empr.
637. Remuneraciones de intermediarios y honorarios.
660. Publicidad y propaganda.
640. Transportes del personal.
641. Viajes y desplazamientos.
664. Gastos de correos, telégrafos y teléfonos.
674. Gastos de cobranza de efectos.
62. CONTRIBUCIONES E IMPUESTOS.
- 6207 Impuesto global sobre salarios.
628. Contribuciones e impuestos directos.

(Administración de impuestos).

637. Impuesto, tasas y pagos asimilados (otras entidades).

64. GASTOS DE PERSONAL.

641. Remuneraciones del personal.

646. Retribuciones del trabajo en empresas individuales.

645. Cargas de seguridad social y previsión.

646. Cotizaciones sociales del personal en empresas individuales.

647. Otras cargas sociales.

648. Otros gastos de personal.

65. OTROS GASTOS DE GESTIÓN.

651. Rentas por concesiones, patentes, licencias, procesos, derechos y valores asimilados.

653. Control de prenuela.

654. Pérdidas por créditos incobrables.

655. Parte proporcional del resultado en operaciones comunes.

658. Cargas diversas de gestión.

66. GASTOS FINANCIEROS.

661. Gastos de intereses.

622. Contribuciones e impuestos indirectos.

628. Tasas diversas

629. Impuestos y tasas a pagar en el extranjero.

61. GASTOS DE PERSONAL.

618. Salarios.

612. Sueldos.

614. Comisiones al personal.

615. Remun. a administradores, gerentes y socios.

617. Cargas de la Seguridad social.

618. Otras cargas sociales.

616. Cargas relacionadas con salrios, sueldos y comisiones.

66. GASTOS DIVERSOS DE GESTIÓN.

635. Cánones.

6145 Créditos incobrables.

67. GASTOS FINANCIEROS.

670. Intereses de empréstitos.

- 664. Pérdidas en créditos vinculados a participaciones.
 - 665. Descuentos acordados.
 - 666. Pérdidas de cambio.
 - 667. Cargas netas en cesión de inversiones financieras temporales.
 - 668. Otros gastos financieros
67. GASTOS EXCEPCIONALES.
- 671. Gastos excepcionales en operaciones de gestión
 - 675. Valores contables de los elementos de activo realizados.
 - 678. Otros gastos excepcionales.
68. DOTACIONES A LAS AMORTIZACIONES Y PROVISIONES.
- 681. Dotaciones a las amortizaciones y provisiones Gastos de explotación.
 - 6811. Dotaciones a las amortizaciones de inmovilizado inmaterial y material.
 - 6812. Dotaciones a las amortizaciones de gastos de explotación a repartir.
 - 6815. Dotaciones a las provisiones por riesgos y gastos de explotación.
 - 6816. Dotaciones a las provisiones por depreciación de inmovilizado inmaterial y material.
 - 6817. Dotaciones a las provisiones por depreciación de activos circulantes.
 - 686. Dotaciones a las amortizaciones y provisiones. Gastos financieros.
 - 6861. Dotaciones a las amortizaciones de primas de reembolso de obligaciones.
 - 6865. Dotaciones a las provisiones por riesgos y gastos financieros.
 - 6866. Dotaciones a las provisiones por depreciaciones de elementos financieros.
 - 6868. Otras dotaciones.
- 671. Intereses de c/c. y depósitos acreedores.
 - 672. Intereses bancarios.
673. Descuentos concedidos.
- 6744 Diferencias de cambio.
 - 6743 Realización de títulos de inversión.
874. Pérdidas y ganancias extraordinarias.
68. DOTACION A LAS CTAS. DE AMORTIZ. Y PROVISIONES
- 681. Dotación a las amortizaciones.
 - 6810 Amortizaciones de gastos de establecimiento
 - 6811 Amortizaciones de inmovilizaciones.
 - 6855 Provisiones para pérdidas y cargas.
 - 6851 Provisiones para depreciaciones.
 - 6855 Provisiones para pérdidas y cargas.

607. Dotaciones a las amortizaciones y provisiones. Gastos excepcionales.	875. Dotación del ejercicio a las cuentas de provisiones ajenas a la explotac. o extraordin.
6071. Dotaciones a las amortizaciones excepcionales de inmovilizado.	
6072. Dotaciones a las provisiones reglamentadas (inmovilizado)	
6073. Dotaciones a las provisiones reglamentadas (existencias).	8751 Provisión para depreciación.
6074. Dotaciones a otras provisiones reglamentadas.	
6075. Dotaciones a las provisiones para riesgos y gastos excepcionales.	8755 Provisiones para pérdidas y cargas.
6076. Dotaciones a las provisiones por depreciaciones excepcionales.	
68. PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES. IMPUESTOS SOBRE BENEFICIOS Y ASIMILADOS.	
691. Participación de los trabajadores en los resultados de la explotación.	
695. Impuestos sobre beneficios.	876. Impuestos sobre los beneficios.
697. Imposición forfait anual de las sociedades.	
699. Ingresos. Importe de descubiertos anteriores.	

Dadas las múltiples modificaciones introducidas en este grupo nos detendremos en las más sobresalientes.

La primera es la consideración de la cuenta 603 "Variación de existencias" de materias primas, otros aprovisionamientos y mercaderías, lo que se consigue enfrentado los saldos iniciales y finales de las mismas, sin intervención de las provisiones correspondientes.

Existen innovaciones respecto a las cuentas de "Rebajas y bonificaciones en compras" que figuraba en el grupo 7 anteriormente, el tratamiento de las "Subcontratas" y especifi-

co para las operaciones de "Leassing", la creación de una cuenta dedicada a "Dotaciones a las amortizaciones y provisiones. Gastos excepcionales" cuya equivalentes era la 875.

Finalmente, merece consideración especial el subgrupo 69 que agrupo cuentas tales como 691 "Participación de los trabajadores en los resultados de la expansión" que ya hemos analizado antes, 695 "Impuestos sobre los beneficios" (cuenta n^o 876 en el plan del 57), en su consideración como carga en la determinación del resultado del ejercicio. También la cuenta 697 "Imposición 'forfait' anual de las sociedades" en el sentido de que puede ser posible su aplicación a la cuota sobre beneficios en ejercicios futuros, si bien para cubrir el riesgo de la no posible deducción deberá crearse la oportuna cuenta de provision.

CLASE 7 CUENTAS DE INGRESOS.	CLASE 7 CUENTAS DE PRODUCTOS POR NATURALEZA
70. VENTAS DE PRODUCTOS FABRICADOS Y MERCADERIAS Y PRESTACION DE SERVICIOS.	70. VENTAS DE MERCADERIAS Y PRODUCTOS TERMINADOS (O TRABAJOS Y PRESTACION DE SERVICIOS).
71. PRODUCCION ALMACENADA.	78. TRABAJOS REALIZADOS POR LA EMPRESA PARA SI
72. PRODUCCION DE INMOVILIZADO.	78. TRABAJOS Y CARGAS NO IMPUTABLES AL EJERCICIO
73. INGRESOS NETOS PARCIALES DE OPERACIONES A LARGO PLAZO.	71. SUBVENCIONES RECIBIDAS PARA EXPLOTACION.
74. SUBVENCIONES DE EXPLOTACION.	76. PRODUCTOS ATIPICOS.
75. OTROS INGRESOS DE GESTION.	77. PRODUCTOS FINANCIEROS.
76. INGRESOS FINANCIEROS.	874. PERDIDAS Y GANANCIAS EXTRAORDINARIAS.
77. INGRESOS EXCEPCIONALES.	
78. RECUPERACION DE AMORTIZACIONES Y PROVISIONES.	

79. TRANSFERENCIAS DE GASTOS.
70. VENTAS DE PRODUCTOS FABRICADOS Y MERCADERIAS Y PRESTACION DE SERVICIOS.
701. Ventas de productos terminados.
702. Ventas de productos intermedios.
703. Ventas de productos residuales.
704. Trabajos.
705. Estudios y proyectos.
706. Prestación de servicios.
707. Ventas de mercaderías.
708. Ingresos de actividades complementarias.
709. Rebajas, descuentos y bonificaciones acordados por la empresa.
71. PRODUCCION EN ALMACEN.
713. VARIACION DE EXISTENCIAS (terminados y en curso).
7133. Variación de producción de bienes en curso.
7134. Variación de prestación de servicios en curso.
7135. Variación de existencias de productos.
72. PRODUCCION DE INMOVILIZADO.
721. Inmovilizado inmaterial.
722. Inmovilizado material.
73. INGRESOS NETOS PARCIALES DE OPERACIONES A LARGO PLAZO.
731. Ingresos netos parciales de operaciones en curso (a desglosar por operaciones).
70. VENTAS DE MERCADERIAS Y PRODUCTOS TERMINADOS (O TRABAJOS Y PRESTACION DE SERVICIOS).
700. Ventas de productos terminados
720. Ventas de desperdicios y embalajes recuperables.
766. Prestaciones de servicios.
760. Ventas de mercaderías.
76. Productos atípicos.
730. Rebajas, descuentos y bonificaciones otorgados que no figuran en factura.
- 735 penalizaciones sobre operaciones.
70. TRABAJOS HECHOS POR LA EMPRESA PARA SI MISMA.
- 7001 Inmovilizado inmaterial.
- 7000 Inmovilizado material.
70. TRABAJOS Y CARGAS NO IMPUTABLES AL EJERCICIO.

739. Ingresos netos parciales de operaciones terminadas.
74. SOBVERCIONES DE EXPLOTACION.
75. OTROS INGRESOS DE GESTION.
751. Rentas por concesiones, patentes, licencias, marcas, procesos, derechos y valores similar.
752. Rentas de inmuebles no afectos a actividades profesionales.
753. Control de presencia y remuneraciones de administradores, gerentes, ...
754. Ertornos percibidos de cooperativas (provenientes de excedentes).
755. Parte proporcional de resultados en operaciones comunes.
758. Ingresos diversos de gestión.
76. INGRESOS FINANCIEROS.
761. Ingresos de participaciones.
762. Ingresos de otras inversiones financieras.
763. Rentas de otros créditos.
764. Rentas de valores mobiliarios temporales.
765. Descuentos obtenidos.
766. Ganancias de cambio.
767. Ingresos netos de realización de valores mobiliarios temporales.
768. Otros ingresos financieros.
77. INGRESOS EXCEPCIONALES.
772. Ingresos de ejercicios anteriores.
775. Ingresos por cesión de elementos de activo.
71. SOBVERCIONES RECIBIDAS PARA EXPLOTACION.
76. PRODUCTOS ATIPICOS.
762. Cánones, patentes, licencias, etc.
763. Rentas de inmuebles no afectos a actividades profesionales.
769. Otros productos atípicos.
77. PRODUCTOS FINANCIEROS.
770. Rentas de títulos de participación.
771. Rentas de títulos de inversión.
772. Intereses de préstamos.
774. Descuentos obtenidos.
- 8740 Realización de títulos de participación inversión.
779. Otros productos financieros.
872. Ingresos de ejercicios anteriores.
874. Realización de inmovilizaciones.



777. Parte proporcional de subvenciones por inversión girada al resultado del ejercicio.
778. Otros ingresos excepcionales.
- 78. RECUPERACION DE AMORTILACIONES Y PROVISIONES.**
781. Recuperación de amortizaciones y provisiones (a inscribir en los ingresos de explotación).
7815. Recuperación de provisiones para riesgos y gastos de explotación.
7816. Recuperación de provisiones por depreciación de inmovilizado inmaterial y material.
7817. Recuperación de provisiones por depreciación de activos circulantes.
786. Recuperación de provisiones (a inscribir en ingresos financieros).
7865. Recuperación de provisiones para riesgos y gastos financieros.
7866. Recuperación de provisiones por depreciación de elementos financieros.
787. Recuperación de provisiones (a inscribir en ingresos excepcionales).
7872. Recuperación de provisiones reglamentadas (inmovilizado).
7873. Recuperación de provisiones reglamentadas (existencias).
7874. Recuperación de otras provisiones reglamentadas.
7875. Recuperación de provisiones para riesgos y gastos excepcionales.
7876. Recuperación de provisiones por depreciaciones excepcionales.
- 79. TRANSFERENCIAS DE GASTOS.**
791. Transferencias de gastos de explotación.
796. Transferencias de gastos financieros.
797. Transferencias de gastos excepcionales.

877. Subvenciones de equilibrio recibidas.

87495 Ganancias diversas.

Análogamente a lo observado en el grupo anterior las diferencias se centran principalmente en la cuenta 713 "Variación de existencias" de productos terminados y en curso, y cuyo funcionamiento es similar al destacado entonces.

El subgrupo 73 es de aplicación en aquellos supuestos de ejecución de contratos a largo tiempo para periodificar por ejercicio las realizaciones parciales de los mismos.

Se podría hacer coincidir los contenidos del subgrupo 78 "Recuperación de amortizaciones y provisiones" con cuentas de "perdidas y ganancias de ejercicios anteriores" que ocupaban la cuentas 872 del extinto plan de 1.987.

C L A S E 8

Cuentas Especiales.

80. COMPROMISOS.	80. EXPLOTACION GENERAL
88. RESULTADOS A DISTRIBUIR.	87. PERDIDAS Y GANANCIAS.
89. BALANCES.	88. RESULTADOS PENDIENTES DE DISTRIBUCION.
80. COMPROMISOS.	89. BALANCES.
801. Compromisos otorgados por la empresa.	
802. Compromisos recibidos por la empresa.	
809. Contrapartida de compromisos.	
88. RESULTADOS A DISTRIBUIR.	88. RESULTADOS PENDIENTES DE DISTRIBUCION.

89. BALANCES.

890. Balance de apertura.

891. Balance de cierre.

89. BALANCES.

890. Balance de apertura.

891. Balance de cierre.

Este grupo, dedicado a recoger aquellas cuentas que no tienen cabida en los anteriores y "satisfacer ciertas obligaciones de información importante para la elaboración del anexo" se separa profundamente del grupo de "Resultados" contenido en el antiguo Plan, con las cuentas de "Explotación general" y de "Pérdidas y ganancias" en el mismo, ubicadas en el nuevo Plan en los subgrupo 12, 67, 77 y 78.

DOCUMENTOS DE SINTESIS

El nuevo plan de cuentas, en su sección II regula el "establecimiento y presentación de los documentos de síntesis".

Los documentos de síntesis comprenden necesariamente el balance, la cuenta de resultados y el anexo.

Esta expresión difiere de la recogida por el plan de cuentas de 1.957: Documentos de fin de año, integrados por el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias, así como de la que señala el artículo 2º de la IV Directiva: Cuentas anuales, que comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y el anexo, que deberán formar un todo, y también de la prescripción de la Ley contable (Artículo 8 del Código de comercio) que las denomina, así mismo, Cuentas anuales compuestas por el balance, la cuenta de resultados, y el anexo, que forman un todo indisoluble. Esta diferencia con la norma comunitaria pretende recoger en una sola cuenta, cuenta de resultados, las antiguas acepciones de 'cuenta de pérdidas y ganancias' y 'cuenta de explotación general'.

Estos documentos deben ser establecidos de conformidad con las disposiciones del Plan contable general, debiendo dar, en todo momento una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, incluso si para ello fuese necesario, en casos excepcionales, derogar tales disposiciones. Si ésto ocurre, tales derogaciones deberán figurar en el anexo y ser objeto de explicaciones detalladas.

La obligación de preservar esta imagen fiel puede, también, conducir a la formulación de informaciones complementarias al efecto.

Como hemos indicado en el capítulo dedicado a los

principios generales, y en ausencia de indicaciones de seguimiento de hipótesis distintas, se suponen, como mínimo, las de:

- continuidad de la explotación (sin reducción sensible del ritmo y extensión de las actividades);
- permanencia de métodos contables de un ejercicio para otro, e
- independencia de ejercicios.

Cualquier otra hipótesis mantenida deberá ser mencionada y minuciosamente explicada en el anexo.

Para permitir una comparación con las partidas correspondientes del periodo anterior¹, la presentación del balance y de la cuenta de resultados, ya sea en forma de cuenta (yuxtaposición de créditos y débitos) o en forma de lista (superposición de créditos y débitos) debe ser idéntica de un ejercicio para el otro².

Tanto el balance como la cuenta de resultados deben ser detallados por partidas y cuentas tanto como sea preciso para responder a la exigencia de dar una buena información.

Se destaca en el nuevo plan que los documentos deben poner en evidencia todo hecho que pueda tener una influencia sobre el juicio que los destinatarios de la información puedan

¹ Para asegurar este extremo, en la presentación del balance y cuenta de resultados deberá figurar una columna con los datos del ejercicio precedente.

² Cada una de estas presentaciones tiene sus ventajas. La primera da una visión sintética de las situaciones y de los resultados permitiendo conocer de inmediato los componentes esenciales. La segunda, de tipo analítico, posibilita el hacer aparecer en columnas los lados correspondientes a una serie de ejercicios, lo que facilita las comparaciones en el tiempo. La aplicación de esta segunda modalidad para los comerciantes no está prevista en la legislación.

obtener sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.

Queda, en términos generales, prohibida cualquier tipo de compensación entre partidas de activo y pasivo y entre cuentas de ingresos y gastos.

Como objetivo de los documentos de síntesis se señalan:

- mostrar la situación patrimonial de la empresa,
- y
- presentar el resultado global del ejercicio a partir de los elementos que intervienen en su formación.

El balance es, para una empresa, el estado a un fecha dada¹ de sus partidas de activo, de sus partidas de pasivo y de los capitales propios, presentando, a la fecha de su formulación una situación de derechos y obligaciones de la empresa así como la descripción de los medios que la misma pone en juego.

Dado que el balance de apertura de un ejercicio debe coincidir con el de cierre del ejercicio precedente, éste deberá ser el formulado antes del reparto de resultados.

Respecto a la cuenta de resultados, el nuevo texto señala que será establecida a partir de las cuentas generales de gestión organizadas de tal forma que permitan calcular directamente el valor añadido bruto producido por la empresa y el excedente bruto de explotación a partir del cual se obtiene la capacidad de autofinanciación, haciendo distinción, para un período dado de los movimientos constatados de las cargas y los

¹ Según que esta fecha sea anterior o posterior a la fecha de reparto de resultados, éstos aparecerán o no en el balance. En este último caso, el balance muestra la situación neta.

de los ingresos. El saldo de tales movimientos determinará el beneficio o la pérdida.

El anexo es un estado que comporta las explicaciones necesarias para una mejor comprensión de los otros documentos de síntesis completando la necesidad de informaciones bajo una forma distinta de presentación¹.

No obstante, ninguna inscripción en el anexo puede sustituir a una anotación normal prevista en el plan contable o de otros documentos de síntesis.

Están previstos tres sistemas de establecimiento de documentos de síntesis:

- sistema base que recoge las disposiciones mínimas de la contabilidad que deben tener las empresas medias y de gran dimensión;
- sistema abreviado relativo a las empresas cuya dimensión no justifica la necesidad de recurrir al sistema base, y
- sistema desarrollado proponiendo los documentos que evidencien el análisis de los datos del sistema de base en pro de una mejor claridad de la gestión, si se estima útil. Las empresas tienen facultad para seguir este esquema en su totalidad o hacerlo en forma parcial para la presentación de su documentos de síntesis.

Los límites recogidos por los artículos 11 y 27 de la Directiva comunitaria, modificados por la de 27/11/84, para la opción por el balance y cuenta de resultados simplificados son la concurrencia de dos de los tres siguientes:

¹ MULLENBACH, J.L. "L'ANNEXE DU NOUVEAU PLAN COMPTABLE". Economie et comptabilité, nº 130, marzo de 1.980.

- total del balance: 1.550.000 Ecus;
- importe neto de la cifra de negocios: 3.200.000 Ecus;
- plantilla media del ejercicio: 50 empleados, para el balance, y
- total del balance: 6.200.000 Ecus;
- importe neto de la cifra de negocios: 12.800.000 de Ecus;
- número medio de personas empleadas durante el ejercicio: 250, para la cuenta de resultados.

Sin embargo, el artículo 17 del Decreto nº 83-1020 de 29 de Noviembre citado determina que "en lo que concierne al balance y la cuenta de resultados establecidos para las personas físicas y las personas jurídicas con la condición de comerciantes,

- el total del balance se fija en 900.000 francos;
- en 1.800.000 francos el importe neto de la cifra de negocios, y
- el número medio de personas empleadas durante el ejercicio es de 7.

En lo que concierne al anexo establecido para las personas jurídicas que tengan la condición de comerciantes,

- el total del balance se fija en 5.000.000 de francos;
- 10.000.000 de francos el importe neto de la cifra de negocios, y
- el número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio, en 50.

Las empresas que no alcancen dos de los límites anteriores, si bien estarán obligadas a la presentación del balance y cuenta de resultados siguiendo el sistema base, podrán aco-

gerse a un modelo abreviado para la presentación del anexo.

Posteriormente, un Decreto de 19 de marzo de 1.985 ha elevado estos últimos límites hasta:

- total del balance: 10.000.000 de francos, y
- importe total de la cifra de negocios: 20.000.000 de francos.

S I S T E M A D E S A R R O L L A D O

Este sistema es una ampliación de las prescripciones contenidas en el sistema básico por lo que las mismas son de aplicación.

La elaboración de estos documentos tiene como misión permitir a la empresa: seguir y orientar la evolución de su actividad, mejorar la rendición de cuentas y favorecer la recogida de información normalizada por grandes categorías de agentes económicos.

Para conseguir tales objetivos es necesario disponer de un sistema de información compuesto no solamente del balance, la cuenta de resultados y el anexo sino también de un cuadro de origen y aplicación de fondos.

BALANCE DEL SISTEMA DESARROLLADO

En este balance, los créditos y las deudas serán objeto de un desglose complementario entre los créditos y deudas al inicio, los concernientes a operaciones directamente relacionadas con la explotación y otros créditos y deudas.

Sin perjuicio de una reclasificación apropiada de las cuentas, puede pasarse del balance del sistema de base al del sistema desarrollado con integrar en este último el módulo de sustitución de créditos y deudas siguiente:

<p>Créditos de explotación: Créditos de clientes y cuentas vinculadas. Otros.</p> <p>Créditos diversos.</p> <p>Capital suscrito y reclamado, no desembolsado.</p>	<p>Deudas financieras: Empréstitos de obligaciones convertibles. Otros empréstitos de obligaciones. Préstamos y deudas en establecim. de crédito (1) Préstamos y deudas financieras diversas.</p> <p>Anticipos y adelantos recibidos sobre pedidos en curso.</p> <p>Deudas de explotación: Deudas con proveedores y cuentas vinculadas. Deudas fiscales y sociales. Otras.</p> <p>Deudas diversas: Deudas por inmovilizaciones y ctas. vinculadas. Deudas fiscales (impuesto sobre beneficios). Otras.</p>
<p>(1)créditos bancarios corrientes y saldos acreedores de bancos.</p>	

Las deudas fiscales y sociales del sistema básico deben ser, igualmente desglosadas entre deudas de explotación y deudas diversas (Impuesto sobre beneficios).

CUENTA DE RESULTADOS DEL SISTEMA DESARROLLADO

Una distribución de la estructura de ingresos y cargas del sistema de base permite calcular los saldos intermedios de gestión.

El siguiente módulo de sustitución muestra la determinación, entre otros, del margen comercial, el valor añadido y

el resultado de explotación.

1. Margen comercial.

Ventas de mercaderías		
- Coste de compra de las mercaderías vendidas en el ejercicio		Saldo = Margen comercial.

2. Producción del ejercicio.

Producción vendida		
+ Producción almacenadas (variación)		Saldo = Producción del ejercicio.
+ Producción de inmovilizado		

3. Valor añadido.

Producción del ejercicio		
+ Margen comercial		Saldo = Valor añadido.
- Costos del ejercicio procedentes de terceros		

4. Excedente bruto de explotación.

Valor añadido		
+ Subvenciones de explotación		Saldo = Excedente bruto de explotación.
- Impuestos, tasas y pagos anuitados		(o insuficiencia bruta de explotación).
- Cargas de personal		

5. Resultado de explotación.

Excedente (o insuficiencia) bruto de explotación		
+ Recuperación de cargas de explotación y transferencias de cargas.		Saldo = Resultado de explotación.
+ Otros ingresos		
- Dotaciones a las amortizaciones y provisiones		
- Otras cargas		

6. Resultado corriente antes de impuestos.

Resultado de explotación		
+ Cuota-parte del resultado de operaciones realizadas en común		Saldo = Resultado corriente antes de impuestos.
+ Ingresos financieros		
- Cargas financieras		

7. Resultado excepcional.

Ingresos excepcionales		
- Cargas excepcionales		Saldo = Resultado excepcional.

8. Resultado del ejercicio.

Resultado corriente antes de impuestos		
+ Resultado excepcional		

- Participación del personal en los frutos de la expansión
 - Impuestos sobre beneficios
- Saldo = Resultado del ejercicio.

3. Cálculo de las plusvalías o minusvalías en cesiones de elementos de activo (incluidas en el resultado excepcional).

- Ingresos por cesiones de elementos de activo
 - Valor contable de los elementos de activo cedidos
- Saldo = Plusvalía o minusvalía de cesión.

Módulo de sustitución de ingresos y cargas inscritos en la cuenta de resultados del sistema básico para determinar el margen comercial, la producción del ejercicio y el valor añadido.

<p>Coste de compras de las mercaderías vendidas en el ejercicio.</p> <p>Compras de mercaderías (a)</p> <p>Variación de existencias de mercaderías (b)</p> <p>Consumos del ejercicio procedentes de terceros.</p> <p>Aprovisionamientos almacenados (a):</p> <ul style="list-style-type: none"> - Materias primas; - Otros aprovisionamientos. <p>Variación de existencias de aprovisionamientos (b).</p> <p>Subcontratas (c)</p> <p>Compras no almacenadas de materias y suministros.</p> <p>Servicios exteriores:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Personal exterior; - Arrendamientos financieros (d); - Otros servicios exteriores. 	<p>Ventas de mercaderías.</p> <p>Producción vendida:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Ventas; - Trabajos; - Prestación de servicios. <p>Producción almacenada (e):</p> <ul style="list-style-type: none"> - Producción de bienes en curso (e); - Producción de servicios en curso (e); - Productos (e); <p>Producción de inmovilizado.</p>
--	---

(a) Incluye gastos accesorios.

(b) Existencias iniciales menos existencias finales. Importe negativo entre paréntesis o precedido del signo menos.

(c) Adquisición de estudios, prestación de servicios, equipamientos, trabajos incorporados a obras y productos.

→

(d) A desglosar, en su caso, entre arrendamiento financiero mobiliario e inmobiliario.
(el) Existencias finales menos existencias iniciales. Importe negativo entre paréntesis o precedido del signo -.

Las empresas productoras podrán utilizar la estructura de las cuentas propuestas para determinar:

- a) un margen sobre el coste de producción;
- b) un coste añadido;
- c) un valor añadido por adición del margen y del coste así designados.

Una nota de giros internos, en el momento de la venta, permite cargar una cuenta de 'Coste de los productos vendidos', por el abono de la cuenta 'Producción vendida' que se encontrará así valorada por el coste de producción y no por el precio de venta.

El margen sobre el coste de producción será obtenido por la diferencia entre las ventas de productos y el coste de producción de los mismos (que sustituyen respectivamente en el esquema a las ventas y compras de mercaderías, corrigiendo la variación de existencias).

El coste añadido en el ejercicio será obtenido por diferencia entre la producción vendida valorada al coste de producción a la cual se añade el coste de los productos llevados a existencias durante el ejercicio y el coste de la producción de inmovilizado, por una parte, y el coste de compra de los consumos del ejercicio procedentes de terceros, de la otra.

EL ANEXO

El anexo, no recogido por el plan de 1.957, es considerado en el nuevo plan como complemento indispensable de los otros documentos de síntesis (balance y cuenta de resultados), con los que forma un todo indisoluble, encaminados a que la empresa de una imagen fiel de su patrimonio, de su situación financiera y de sus resultados. Esto requiere la producción de cuanta información sea susceptible de influenciar en el juicio que los destinatarios de tales documentos puedan extraer sobre el patrimonio, situación financiera y resultados de la empresa.

Las informaciones facilitadas en el anexo deben ser establecidas según los mismos principios y en las mismas condiciones que el balance y cuenta de resultados. En particular deben:

- ser verificables por conciliación con los documentos, certificando su exactitud;
- ser comparables de un ejercicio para otro y de una empresa a otra, por aplicación de métodos de cálculo y de presentación similares.

Este carácter de complemento indispensable de los otros documentos hace que no sean recogidas en el mismo aquellas informaciones que ya figuren en tales documentos. En consecuencia, tanto si la empresa emplea el modelo abreviado como el modelo desarrollado, el contenido del anexo será modificado de forma que, en ningún caso, la información necesaria para que

el conjunto de una imagen fiel, pueda verse menoscabado¹.

LAS INFORMACIONES CONTENIDAS EN EL ANEXO.

El anexo debe contener, al menos, detalle de los principios generales y adaptaciones profesionales aplicados de acuerdo con el dictamen del Consejo nacional de la contabilidad y, en su caso, indicación de las derogaciones (a motivar con indicación de su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados) de las hipótesis básicas sobre las cuales normalmente se fundamenta la elaboración de los documentos de síntesis, de las reglas generales de elaboración y presentación de los documentos de síntesis, principalmente en cuanto a la derogación sobre la duración del ejercicio, y en el método de costes históricos (respetando la legislación en vigor).

En el caso de que varios métodos sean igualmente posibles, mención del método empleado (para la valoración de existencias, por ejemplo) y, si es necesario, justificación de este método (inclusión en cuenta de un beneficio sobre operaciones parcialmente ejecutadas, por ejemplo).

De existir cambio de metodología, justificación de ese cambio con indicación de su influencia sobre el patrimonio, situación financiera y resultados.

Asimismo, y, como complemento de la información expresada en el balance y cuenta de resultados, los apartados que, de forma resumida, recogemos:

¹ KERVILER, Isabelle de. "FRAIS D'ÉTABLISSEMENT ET COMPTES DE RÉGULARISATION: LA NOUVELLE DOCTRINE DU PLAN COMPTABLE GÉNÉRAL RÉVISÉ". Revue française de comptabilité, nº 11, febrero de 1.981. Págs. 126 y sgts.

- Indicación de las partidas del balance referidas igualmente a elementos de activo o pasivo imputados a una u otra partida.

- Estado del activo inmovilizado indicando para cada partida las entradas¹, salidas y giros de partida a partida.

- Estado de amortizaciones y provisiones con indicación del modelo de cálculo utilizado².

Toda recuperación de amortizaciones será señalada mencionando las razones excepcionales que la motiven.

En caso de contabilización de revalorizaciones:

- variaciones durante el ejercicio y ventilación de las reservas por revalorización;
- mención de la parte de capital correspondiente a una incorporación de reservas;
- restablecimiento de las informaciones en costes históricos para las inmovilizaciones revaluadas, para destacar los complementos de valor y de las amortizaciones suplementarias que reportan.

- Importe de los intereses eventualmente incluidos en el coste de producción de inmovilizaciones hechas por la empresa para sí misma, siempre que estos intereses se refieran

¹ En casos excepcionales, al implantar por primera vez las cuentas normalizadas, ciertas partidas del activo, entran en contabilidad por su valor en la apertura del ejercicio.

² KERVILER, Isabelle de. "AMORTISSEMENT ET PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATIONS: LA NOUVELLE DOCTRINE DU PLAN COMPTABLE RÉVISÉ". Revue française de comptabilité, nº 115, junio de 1.981, págs. 45 y sgts.

a capitales prestados para la financiación de esta producción y que se refieran al período de fabricación. Debe mencionarse el período durante el cual los intereses hayan sido incluidos en el coste.

- Estado de vencimientos de créditos y deudas al cierre del ejercicio, con indicación para cada partida relativa a las deudas aseguradas por garantías reales.¹

- El importe de los compromisos financieros con indicación separada para los compromisos otorgados a empresas del grupo, tomados en materia de pensiones o indemnizaciones asimiladas, combinados de garantías reales, concernientes a efectos de comercio descontados no vencidos, y aquellos adquiridos en materia de arrendamiento financiero.

Asimismo, deben ser comentadas las eventuales derogaciones, en materia de gastos de investigación y desarrollo, a las reglas de amortización sobre una duración máxima de cinco años y de no distribución de beneficios mientras la amortización no haya concluido², así como, aclaración de los importes recogidos en la partida 'Fondo de comercio' y sobre la modalidad de contabilización de su depreciación definitiva o no.

- Indicación, para cada partida de elementos fungibles del activo circulante, de la diferencia, cuando sea importante entre sus valoraciones siguiendo el método empleado y sus valoraciones sobre la base del último precio de mercado conoci-

¹ Esta información puede darse globalmente por las empresas que apliquen el sistema abreviado.

² Ha sido prevista una disposición particular para los gastos de explotación minera asimilados a estos gastos de investigación aplicada y de desarrollo inscritos en el activo del balance (artículo 19 del Decreto de 29 de noviembre de 1.983 citado).

do al cierre de las cuentas.

- Indicación de la incorporación debidamente justificada de gastos financieros, de investigación y desarrollo, de administración general, al coste de adquisición y de producción de existencias.

Deberá contener también, precisiones sobre la naturaleza, el importe y el tratamiento contable de los gastos de establecimiento de los ingresos a recibir y las cargas a pagar correspondientes al ejercicio, sobre las reservas por conversión en francos de elementos cifrados en divisas¹, de los ingresos y cargas imputables a otro ejercicio, así como de las partes proporcionales del resultado de operaciones realizadas en común (pérdida o beneficio transferido, beneficio atribuido o pérdida soportada), de los ingresos y cargas excepcionales y sobre las transferencias de cargas.

Las cifras de operaciones tienen que ser desglosadas por categorías de actividades y mercados geográficos, en la medida en que estas categorías de actividades o mercados se diferencien de manera importante y por otra parte que la ley no dispense a la empresa en razón del perjuicio que la publicación que tal información pudiera ocasionarle.

Deberá constar, también, una distribución del importe global de los impuestos sobre el beneficio entre el resultado corriente y el resultado extraordinario precisando principalmente las bases y tipos impositivos, créditos de impuestos,

¹ Véanse: BOUSSARD, D. y SLEZIAK, J.C. "LA COMPTABILISATION DES CRÉANCES ET DETTES COMMERCIALES EN MONNAIES ÉTRANGÈRES". Revue de Droit Comptable, 1.986, y DELESALLE, E. "CRÉANCES ET DETTES EN MONNAIES ÉTRANGÈRES". Revue française de comptabilité, abril de 1.988.

haberess fiscales e imputaciones diversas¹, así como otras informaciones de contenido eminentemente fiscal.

Se completa la información contenida en el anexo con detalle de diversas partidas relativas a las empresas del grupo o participadas, con indicación de su perímetro de consolidación, así como de las participaciones en beneficios, obligaciones (convertibles y canjeables), etc. emitidos por la entidad.

Otro dato a considerar, por la trascendencia que tiene respecto de las obligaciones formales, es el realtivo a la media del personal empleado durante el ejercicio (detallada por categorías), entendiendop por media del personal empleado la del personal asalariado y a disposición de la empresa durante el ejercicio.²

¹ La finalidad de este desglose es evidenciar el resultado corriente antes de impuestos.

² Por personal asalariado se entiende el conjunto de personas que tienen un contrato de trabajo y son remuneradas directamente por la empresa.

Por personal puesto a disposición, se entiende el personal interino y el personal aislado o prestado a la empresa.

El personal empleado comprende el asalariado y el puesto a disposición de la empresa.

Para el cálculo de 'la media del personal empleado' se procederá como sigue:

- un asalariado a tiempo completo durante todo el ejercicio es contado como uno;
- un asalariado a tiempo completo durante una parte del ejercicio es contado en proporción al tiempo de trabajo efectivo;
- un asalariado a tiempo parcial es tomado en cuenta por referencia a la duración convencional o legal del trabajo y en proporción del tiempo de trabajo efectivo si su período de empleo es inferior al ejercicio.

Las empresas usuarias de personal puesto a su disposición deben calcular separadamente y según el mismo método la media de este personal durante el año.

La media será desglosada según categorías idénticas o compatibles con las cuentas de la nomenclatura de empleo-fprofesión aprobada por el Consejo nacional de estadística, a nivel de máxima agregación;

Asimismo, y para los miembros de los órganos de administración, de dirección o de vigilancia, importe global, para cada categoría de los anticipos y créditos concedidos, con indicación de las condiciones otorgadas y de los reembolsos habidos durante el ejercicio, así como el importe de los compromisos tomados por su cuenta y de las remuneraciones concedidas así como el importe de los compromisos contraídos para pensiones de jubilación en su provecho.

Las empresas cuya dimensión no justifique necesariamente recurrir al sistema básico podrán adaptar su contenido a las exigencias mínimas recogidas por el artículo 26 del decreto nº 83-i.020 de 29 de noviembre de 1.983.

SISTEMA DESARROLLADO

Las empresa requeridas particularmente o que hayan elegido el sistema desarrollado deberán adjuntar a sus cuentas anuales el anexo previsto en el sistema básico complementado con un cuadro de "Origen y aplicación de fondos"¹, cuyos modelos recogemos entre los documentos anexos, además del cuadro siguiente:

-
- cuadros y profesiones intelectuales superiores;
 - profesiones intermedias;
 - empleados;
 - obreros.

¹ JOBARD, J. P. "EVOLUTION DES MODELES DE TABLEAU DE FINANCEMENT EN FRANCE DEPUIS 1.968". R. Banque, nº 375, julio-agosto de 1.978, págs. 837 y sgts.

DETERMINACION DE LA CAPACIDAD DE AUTOFINANCIACION
DEL EJERCICIO

(a partir de las partidas de la cuenta de resultados)

- Excedente bruto de explotación (o insuficiencia bruta de explotación).
- + Transferencias de cargas (de explotación).
- + Otros ingresos (de explotación).
- Otras cargas (de explotación).
- + Cuota-parte del resultado de operaciones realizadas en común.
- + Ingresos financieros (a).
- Cargas financieras (b).
- + Ingresos excepcionales (c).
- Cargas excepcionales (d).
- Participación de los trabajadores en los frutos de la expansión.
- Impuestos sobre los beneficios.
- = CAPACIDAD DE AUTOFINANCIACION DEL EJERCICIO.

- (a) Salvo recuperaciones de provisiones.
- (b) Salvo dotaciones a las amortizaciones y a las provisiones financieras.
- (c) Salvo: - ingresos de cesiones de inmovilizado;
- cuota-parte de las subvenciones por inversión giradas al resultado del ejercicio;
- recuperaciones de provisiones excepcionales.
- (d) Salvo: - valor contable de las inmovilizaciones cedidas;
- dotación a las amortizaciones y provisiones excepcionales.

DOCUMENTOS SOCIALES

Otros documentos que integran las documentos de síntesis son:

- Cuadro de afectación de resultados;
- cuadro de resultados y otros elementos característicos de la sociedad durante los cinco últimos ejercicios;
- inventario de cartera de valores mobiliarios.

CUADRO DE AFECTACIONES DE RESULTADOS

Entre paréntesis o precedidos del signo menos (-) los importes negativos.

Origen.		
1. Remanente.....		I
2. Resultado del ejercicio.....		I
resultado corriente antes de impuestos ⁽¹⁾ : _____		
3. Minoraciones de reservas ⁽²⁾		I
Afectación.		
4. Afección a las reservas:		
Reserva legal.....	I	
Reserva legal de plusvalía a largo tiempo.....	I	
Otras reservas.....	I	
5. Dividendos ⁽³⁾	I	
6. Otros repartos.....	I	
7. Remanente.....	I	
TOTAL	I	I

⁽¹⁾ El resultado corriente es estimado en función del reparto de impuestos previsto en el punto 1) del anexo.

⁽²⁾ Detallar las partidas de reservas minoradas.

⁽³⁾ Si existen varias categorías que tengan derecho a dividendos, indicar el importe para cada una de ellas. Indicar igualmente, en su caso, el importe correspondiente a los anticipos sobre valores mobiliarios.

Si existen diferencias en la afectación de resultados como consecuencia de las propuestas hechas por el consejo de administración a la junta general, deberán mencionarse en el anexo

RESULTADOS (Y OTROS ELEMENTOS CARACTERÍSTICOS) DE LA SOCIEDAD DURANTE LOS CINCO ÚLTIMOS EJERCICIOS

NATURALEZA DE LAS INDICACIONES	EJERCICIOS				
	N-4	N-3	N-2	N-1	N
I. Capital al final del ejercicio.					
Capital social.....					
Número de acciones ordinarias existentes.....					
Número de acciones de dividendo prioritario (sin derecho a voto) existentes.....					
Número neto de acciones futuras a crear:					
Por conversión de obligaciones.....					
Por ejercicio del derecho de suscripción.....					
II. Operaciones y resultados del ejercicio.					
Cifra de operaciones libres de tasa.....					
Resultados antes de impuestos, participación de los trabajadores y dotaciones a las amortizaciones y provisiones.....					
Impuestos sobre los beneficios.....					
Participación del personal correspondiente al ejercicio.....					
Resultado después de impuestos, participación de los trabajadores y dotaciones a las amortizaciones y provisiones.....					
Resultado distribuido.....					
III. Resultados por acción.					
Resultado después de impuestos, participación de los trabajadores antes de las dotaciones a las amortiz. y provis.....					
Resultado después de impuestos, participación de los trabajadores y dotaciones a las amortizaciones y provisiones.....					
Dividendo distribuido a cada acción (*).....					
IV. Personal.					
Plantilla media de trabajadores empleados durante el ejercicio.					
Importe de la masa salarial del ejercicio.....					
Importe de los pagos del ejercicio en concepto de mejoras sociales (seguridad social, obras sociales, etc).....					

(*) Detallar, en su caso por categorías, si se trata de un dividendo bruto o neto.

INVENTARIO DE LA CARTERA DE VALORES MOBILIARIOS

Este inventario, que concierne esencialmente a las sociedades con cotización, puede ser presentado según la si-

guiente clasificación:

Acciones y participaciones sociales:

- participaciones:
 - francesas,
 - extranjeras;
- inversiones temporales (inmovilizaciones o no):
 - francesas,
 - extranjeras;
- Obligaciones y títulos asimilados (inmovilizaciones):
 - francesas,
 - extranjeras.

Por su parte el artículo 24 (ver anexo) del Decreto nº 83-1020 de 29 de Noviembre de 1.983 de aplicación de la Ley nº 83-353 de 30 de abril relativa a las obligaciones contables de los comerciantes y determinadas empresas dispone que el anexo debe incorporar todas las informaciones significativas sobre la situación patrimonial y financiera y sobre el resultado de la empresa.

CAPITULO IV.

**PORTUGAL
PLANO OFICIAL DE
CONTABILIDADE**

EL PLAN OFICIAL DE CONTABILIDAD PORTUGUES (P. O. C.)

Tras la adhesión en 1.986 de Portugal a la C.E.E., con la consiguiente obligación de adecuar su normativa a las directivas comunitarias, "la Comisión de Normalización Contable (CNC) incluyó, en el Plan de Actividades para 1.987, la adaptación del Plan Oficial de Contabilidad a la Cuarta Directiva" aprovechando la oportunidad "para introducir modificaciones que la práctica recomendaba, desarrollando conceptos, principios y normas de general aceptación, con especial dedicación a las normas internacionales".

Ahora bien, si la razón última de los esfuerzos desplegados por la Comisión de Normalización ha sido la obligación mencionada de adecuación a las directivas comunitarias, "son relativamente numerosos los proyectos de planes de cuentas que han aparecido en Portugal, antes de que los técnicos portugueses vieran institucionalizada la normalización contable"¹.

Citaremos, a título de ejemplo los siguientes antecedentes:

- "Plan General de Contabilidad-Proyecto-Contribución para el Plan Contable Portugués" del Sindicato Nacional de Empleados de Oficinas. Centro de Estudios 1.965;
- "Plan de Contabilidad para la Empresa" del Grupo de Trabajo de Técnicos de Cuentas del Sindicato de Profesionales de Oficinas del distrito de Lis-

¹ DA SILVA CRAVO, Domingos José. O PLANO OFICIAL DE CONTABILIDAD PORTUGUES. SUA ADECUAÇÃO A 4ª DIRECTIVA DA C.E.E. Encontro Hispano-Luso de Contabilidade. I Congreso de A.E.C.A. Valencia, Octubre de 1.981. Pag. 822

- boa en 1.970;
- "Anteproyecto del Plan General de Contabilidad" de la Dirección General de las Contribuciones e Impuestos, en 1973;
 - "Plan Portugués de Contabilidad" de la Sociedad Portuguesa de Contabilidad (1.974), y
 - "Normalización Contable, 1ª Fase" de la Comisión de Normalización Contable de 1.975.

A los anteriores ejemplos debemos añadir el ahora revisado "Plan Oficial de Contabilidad" aprobado por Decreto-Ley nº 47/77 de 7 de Febrero, cuya estructura (disposición de las partidas del balance en función de la mayor o menor liquidez) se conserva esencialmente, siendo ésta una de sus características diferenciadoras respecto a los planes español y francés mas acusadas.

Empero, para llegar a la redacción del Plan Oficial de Contabilidad actual, el camino no ha sido corto. "Cuando en Portugal se comenzara a hablar de Normalización Contable, la idea era tomada por muchos como algo insensato, inconveniente, utópico e imposible"¹. Esa resistencia, por otra parte natural, a la introducción de modificaciones, recibió un fuerte envite "con la aparición de la reforma fiscal de la década de 1.960, que, mas vivamente, suscitó la necesidad de remodelación de las contabilidades de las empresas portuguesas, las cuales, hasta entonces, tenían mayor libertad en la organización y elaboración de sus cuentas y en la preparación de sus balances y cuentas de resultados. Por eso, no extrañaba la gran diversidad terminológica, el mal uso de ciertos términos, la variedad de criterios de cálculo y de procedimientos contables".

¹ FERNANDES FERREIRA, Rogério. NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA. Livraria Arnado, lda. Coimbra 1.984. Pag 39 a 43.

La aparición del Código sobre la Contribución Industrial, que si bien no tenía previsto la adopción de esquemas contables, impuso el sometimiento a "sanos principios de contabilidad" y a ciertas reglas de imputación de ingresos y gastos para la determinación de la base imponible¹. No obstante, "las empresas podían continuar elaborando y publicando sus balances de acuerdo con los criterios tradicionales, satisfaciendo los deseos de la Administración Fiscal cuando en las declaraciones y documentos a presentar por aquellas se indicasen de forma inequívoca los resultados efectivos determinados en los términos del Código".

Sin embargo, comenzó a tomar cuerpo la idea de que "la normalización de las contabilidades de las empresas traería acuerdo sobre los límites a observar para que una contabilidad fuese considerada "sana" y propiciar con "claridad, facilidad y precisión la determinación del patrimonio y resultados de la empresa".

Vemos, pues, que como en tantos lugares, la legislación fiscal es el motor que impulsa la reforma de la legislación mercantil, ya que no era concebible una normalización de las contabilidades de las empresas sin acometer la adaptación de las normas mercantiles, necesarias, en todo caso, para la propia implantación de la reforma tributaria. Las discrepancias entre muchas de las prácticas habituales en la vida empresarial y las prescripciones contenidas en la legislación mercantil eran notorias dado el desfase habido entre el Código de Comercio, en vigor desde 1.888, y los medios y técnicas de gestión existentes y las necesidades a satisfacer. Así, "no es de extrañar que muchos acentuasen que la legislación existente era anacrónica y contrastante con la celeridad exigida por las ac-

¹ MARTINS, Wanda. "A CEE AO ALCANCE DE TODOS". Rei dos libros, Lisboa, 1.987.

tividades empresariales, con las necesidades de crecimiento de la productividad y con la actual multiplicidad de perspectivas de la Economía de la Empresa, especialmente en relación con los costes, ingresos y resultados o en lo tocante a la valoración de los elementos patrimoniales". También fueron muchos los opositores a estas ideas argumentando que la normalización contable afectaría negativamente la evolución de la técnica y de la ciencia contable al establecer fórmulas inalterables y rígidas, toda vez que el destino de un plan de cuentas es su aplicación con carácter general.

La polémica terminó por limitarse a la elección de la corriente normalizadora mas conveniente, aceptándose como insuficiente el mero establecimiento de modelos genéricos de cuentas a presentar (balance, cuenta de resultados) y considerando necesario avanzar mas, uniformando la terminología, estableciendo clases de cuentas, unificando procedimientos, criterios y métodos de valoración del patrimonio y de los resultados debiendo aplicar el máximo esfuerzo en busca de conceptos contables uniformes, definiciones del ámbito de cuentas, establecimiento de criterios válidos de cálculo de cargas e ingresos y de valoración del elementos patrimoniales y el encuentro de formas lógicas de articulación de la contabilidad financiera con la contabilidad analítica de explotación.

En este sentido, se orientaron los trabajos en la adaptación del Plan de Contabilidad Francés, bien conocido y con la ventaja adicional de presentar una cuenta de resultados que evidenciaba los gastos e ingresos con sus valores brutos y totales, esquema que se adaptaba a las necesidades de determinación de bases imponibles en las empresas del Grupo A. Así mismo, esta adaptación permitía el aprovechamiento de todo el soporte conceptual, doctrinal, normativo y experimental elaborado por la brillante pléyade de técnicos de la especialidad que, a lo largo de muchos años, venían realizando y perfeccio-

nando los trabajos de planificación contable en Francia. Podrían también disponer de las críticas existentes a aquellos trabajos que, al ser estimadas, darían oportunidad a nuevos estudios y desarrollos.

Ante la conveniencia de contar con la colaboración de profesionales experimentados, fue creada por la Secretaría de Estado de Presupuestos, en Noviembre de 1.974, una Comisión encargada de estudiar la normalización contable en Portugal. El despacho de 27 de Febrero de 1.975 que oficializaba la misma recogía, entre otros puntos, lo siguiente:

"Desde hace mucho se deja sentir la necesidad de un plan de cuentas normalizado que permita analizar y comparar, de modo consistente, las situaciones patrimoniales y las cuentas de resultados anuales de las empresas. En pro de una uniformidad de conceptos y de denominaciones de las diferentes cuentas que integran los documentos básicos contables, se impone también la adopción de sanos criterios de contabilidad que den a los elementos presentados por las empresas el grado de confianza y transparencia de conceptos indispensables para una generalizada y confiada apreciación, no solo de sus socios y trabajadores sino también del público en general, interesado por el desarrollo de la vida económica y financiera del país.

Paralelamente, y bajo el punto de vista tributario, la adopción de una normalización contable también ofrece innumerables ventajas, volviendo mas eficiente y, en algunos casos, menos controvertida la misión de la Hacienda"

Consecuencia de la actuación de esta comisión y, tras las críticas recibidas por el Anteproyecto de Normalización Contable, 1ª Fase de 1.875, fué la publicación en el Diario de la República, I Serie-nº 31, de 7 de Febrero de 1.977, el Decreto-Ley nº 47/77, de igual fecha, que aprobaba el Plan Oficial de Contabilidad para Portugal.

Este Plan, que introdujo algunas innovaciones destacables se apartó, en algunos aspectos de los planes francés y español, tales como en el orden y numeración de las cuentas y su plasmación en el balance según su grado de liquidez, extremo éste criticado por muchos pero que, como ya hemos indicado, se mantiene en su actual edición. Sin embargo, las exigencias recogidas en el mismo para las empresas del grupo A de la contribución industrial eran las siguientes:

- Balance analítico;
- Cuenta de resultados líquidos;
- Cuenta de resultados extraordinarios del ejercicio;
- Cuenta de resultados de ejercicios anteriores;
- Movimiento de la cuenta de resultados líquidos;
- Anexo al balance y cuenta de resultados;
- Cuenta de resultados por funciones y sus desarrollos, y
- Cuadro de origen y aplicación de fondos.

Para las empresas del grupo B, las exigencias se limitaban a:

- Balance sintético, y
- Cuenta de resultados líquidos.

Antes de iniciar el análisis del nuevo Plan Oficial de Contabilidad vamos a hacer un recorrido por las disposiciones (Decreto-Ley) emitidos para alterar los contenidos del Plan de 1.977 y que han sido asumidas, obviamente, en la nueva redacción.

En primer lugar recogemos el Decreto-Ley nº 74/85 de 22 de marzo, sobre alteraciones introducidas en el Plan por el impuesto sobre el valor añadido, cuyo preámbulo dice:

"La introducción del impuesto sobre el valor añadido

en nuestro país tiene reflejos de naturaleza contable, en el ámbito de su relevancia normalizada y de los medios necesarios para una fiscalización eficaz.

Se procede así, a este efecto, a un conjunto de alteraciones concretas del Plan Oficial de Contabilidad, sin perjuicio de la continuidad de los trabajos de la Comisión de Normalización Contable relacionados con otros aspectos parciales o con una revisión profunda del mismo.

Interesa destacar de lo anterior que el espíritu renovador estaba presente en la mente del legislador, como se desprende de la alusión expresa a "una revisión profunda" del Plan.

La influencia de la normativa comunitaria se deja sentir con mas fuerza en el Decreto-Ley nº 476/85 de 12 de Noviembre, sobre alteraciones de los criterios de valoración de las existencias, al estar próxima la incorporación del País al seno comunitario.

La exposición de motivos de este Decreto-Ley, que por su interés transcribimos íntegramente señala:

"La experiencia de aplicación del Plan Oficial de Contabilidad, aprobado por Decreto-Ley nº 47/77, aconseja, de acuerdo con el parecer de la Comisión de Normalización Contable, revisar las reglas de valoración de las existencias mencionadas en el punto 2.3 del capítulo XII, dedicado a la valoración de algunas cuentas del balance.

En pro de una mejor sistematización de la norma contenida en la citada partida, se procura una definición mas correcta de algunos conceptos fundamentales en esta materia, además de la conveniente adaptación a la Cuarta Directiva de la C.E.E., publicada en el Diario Oficial de las Comunidades Euro-

peas de 14 de agosto de 1.978, consecuencia de la adhesión de nuestro país a aquella Comunidad.

Se procura, también, en relación con algunos sectores de la actividad mas deprimidos, no gravarlos demasiado con la implantación de una contabilidad de costes, permitiéndose, como alternativa, la adopción de criterios de valoración que, aunque menos rigurosos, puedan subsidiariamente suplir la determinación del coste de producción.

También para los establecimientos de venta al por menor que dispongan de gran variedad de mercaderías que haga difícil y penosa la valoración de los respectivos inventarios se prevé la utilización de criterios mas expeditos que no se aparten sensiblemente del coste de adquisición efectivo.

Finalmente, la hipótesis de permitir la incorporación de las cargas financieras en algunos tipos de existencias, conforme a lo previsto en la propia directiva de la C.E.E., aconseja alterar el anexo del balance y la cuenta de resultados de forma que sea conocido el importe de estas cargas que se encuentran integrados en las existencias que figuran en el balance".

Tras la incorporación a la Comunidad en Enero de 1.986, y acuciados por la necesidad de armonizar sus normas (en general y contables en particular) con las del resto de los países miembros, la Comisión de Normalización Contable prosigue sus trabajos en este sentido, dando lugar a nuevas disposiciones entre las que destacaremos el Decreto-Ley nº 228/86, de 13 de Agosto sobre la contabilidad de las diferencias de cambio y de los embalajes comerciales retornables, el Decreto-Ley nº 274/86 de 4 de Septiembre sobre la imputación de costes financieros a las inmovilizaciones materiales y el Decreto-Ley nº 27/87, de 7 de Febrero, sobre la contabilidad de las aplicacio-

nes de tesorería, a corto plazo, en inmovilizaciones financieras.

En el primero de éstos se afirma que: "El Plan Oficial de Contabilidad, aprobado por Decreto-Ley nº 47/77, deberá ser revisado en virtud de la evolución experimentada por la contabilidad y la experiencia adquirida con su aplicación.

Los trabajos desarrollados por la Comisión de Normalización Contable sobre el tratamiento contable de las diferencias de cambio concluirán en la necesidad de alterar el actual Plan, con el fin de asegurar una mas correcta relevancia de los activos y pasivos monetarios referentes a operaciones expresadas en moneda extranjera y una mayor adhesión a los principios contables que conduzcan a la determinación de los resultados anuales, teniendo en cuenta los criterios de valoración recogidos en la Cuarta Directiva del Consejo y en la Norma Internacional de Contabilidad nº 21, emitida por la IASC".

Se modificaron así, puntos del capítulo XII de forma que los activos y pasivos monetarios expresados en moneda extranjera sean, en el momento de presentación de cuentas, convertidos en moneda nacional según el tipo de cambio que, en tal momento, "mejor traduzca la situación financiera de la empresa y mejor exprese el efecto que tenga en su tesorería"

Recoge, así mismo, que "la utilización de un tipo de cambio diferente al vigente en la fecha en que tuvieron lugar las operaciones que dieron lugar a los créditos o débitos, no contradice el principio del coste histórico por tratarse de activos y pasivos monetarios cuya expresión real, en moneda extranjera, no es alterada por la operación de conversión, necesaria, por otra parte, a los efectos de relevancia contable".

"En atención a la evolución habida en las normas in-

ternacionales de contabilidad, se redefine el significado de los resultados generados por las diferencias de cambio que pasan a ser considerados corrientes siempre que las operaciones que hayan estado en su origen tengan esa naturaleza, al tiempo que se establecen las condiciones en que la transformación de las diferencias de cambio en resultados, puede ser diferida.

En este sentido considera que las diferencias de cambio relativas a la financiación de inmobilizaciones en cambio "deben ser diferidas en la medida en que sólo afectan a los resultados tras su entrada en funcionamiento", al igual que las diferencias motivadas en créditos o débitos con vencimiento a medio y largo plazo, "las cuales pueden ser diferidas cuando existan motivos objetivos para considerar reversible la evolución sufrida por el tipo de cambio".

También modifica esta norma la contabilización de los envases embalajes y envases retornables, dado que "existe un esquema de contabilización de los mismos un tanto complejo, que no se ajusta a la práctica corriente de las empresas de sectores en los que este tipo de bienes tienen un peso significativo", alterando en consecuencia el código de algunas cuentas.

Continúa en la misma línea renovadora el Decreto nº 274/86 citado que "sin olvidar una revisión más general del Plan Oficial de Contabilidad para las empresas, que prosiguiendo el curso, pero cuya profundidad, complejidad y extensión por las naturales demoras" introduce alteraciones puntuales en consecuencia de la entrada en vigor del impuesto sobre el valor añadido, el esclarecimiento de los criterios de valoración de las existencias, etc.

Así, "en esta línea de orientación, y dando satisfacción a las legítimas preocupaciones en el sentido de una mejor clarificación de los resultados del ejercicio

cómputo de los costes relativos a las inmovilizaciones materiales en curso, trata la presente norma de atender a la posibilidad de que sean imputados en esta parcela del activo los gastos financieros necesarios para su adquisición".

Una vez mas, la IV Directiva inspira la disposición y, atendiendo a las diversas situaciones en que encuadrar el problema, "se adoptan soluciones flexibles, pero que no por eso dejan de ser encuadradas en las normas internacionales sobre la materia, especialmente el nº 4 del artículo 35º de la IV Directiva del Consejo".

Idéntica preocupación encontramos en los responsables del Decreto-Ley 27/87 para quienes "la dinamización del mercado de capitales, que tan preocupado tiene al Gobierno, con la consiguiente aparición de nuevos títulos de crédito dan mayor relevancia a un conjunto de operaciones financieras relacionadas con la aplicación de fondos disponibles de las empresas".

"La contabilización de estas aplicaciones de tesorería, a corto plazo, en inversiones financieras, de acuerdo con lo ahora dispuesto en el Plan Oficial de Contabilidad, no da respuesta adecuada a las necesidades de una información financiera correcta.

"La materia ha sido estudiada por la Comisión de Normalización Contable, que procede a la correspondiente revisión del Plan, teniendo en cuenta, lo establecido en la IV Directiva del Consejo y en las normas contables internacionales".

Con la aprobación por el Consejo de Ministros de 28 de Septiembre de 1.989 del texto del Nuevo Plan Contable (Decreto-Ley nº 410/89 de 21 de Noviembre) culmina esta primera fase de normalización contable y adecuación de la misma a los contenidos de la IV Directiva.

En esta disposición se pone, una vez mas, de manifiesto el espíritu armonizador que ya hemos reseñado. Así, señala que "la adhesión de Portugal a las Comunidades Europeas determinó la necesidad de proceder a algunos ajustes en materia contable, de acuerdo con lo previsto en la IV Directiva, que implican la revisión del Plan Oficial de Contabilidad aprobado por Decreto-Ley nº 47/77 de 7 de Febrero y legislación complementaria, aprovechándose la oportunidad para introducir mejoras que la experiencia y la evolución técnica, a nivel nacional e internacional, aconsejaban".

En el artículo 2º-1 del mismo se recogen las entidades a las que es de aplicación obligatoria. Estas son:

- a) sociedades nacionales y extranjeras amparadas por el Código de las Sociedades Comerciales;
- b) empresas individuales reguladas por el Código de Comercio;
- c) establecimientos individuales de responsabilidad limitada;
- d) empresas públicas,
- e) cooperativas;
- f) agrupaciones complementarias de empresas y agrupaciones europeas de interés económico, y
- g) otras entidades que, por legislación específica, se encuentren sujetas a su adopción o vayan a estarlo.

No será de aplicación obligatoria, sin embargo, "a los bancos, las empresas de seguros y otras entidades del sector financiero para las cuales está prevista la aplicación de planes de contabilidad específico" (artículo 2º-2), ni tampoco como prescribe el punto 5 de este artículo 2º "aquellos que, ejerciendo a título individual cualquier actividad comercial, industrial o agrícola, no alcancen, en los tres últimos años,

una media de volumen de negocios superior a 30.000 contos", esto es, 30.000.000 de escudos.

En la introducción del texto del nuevo plan se pone de manifiesto las tareas desarrolladas por la Comisión de Normalización Contable y el objetivo a alcanzar con su trabajo, lo que no hace sino abundar en lo que antes hemos dicho.

La adhesión, en 1986, de Portugal a la C.E.E. le trajo la obligación de implantar en su normativa las disposiciones de las directivas comunitarias.

Consciente de la tarea que se le imponía en lo que respecta a las disposiciones de orden contable, la Comisión de Normalización Contable (CNC) incluyó, en ese mismo año, en el Plan de Actividades para 1.987 la adaptación del Plan Oficial de Contabilidad (POC) a la Cuarta Directiva. Tras la aprobación por el Gobierno del referido plan de actividades, la CNC dió, inmediatamente, inicio a los respectivos trabajo.

Estudiada la Cuarta Directiva, la CNC entendió que debía hacer una reflexión sobre la naturaleza de ese trabajo y la metodología a seguir en su desarrollo.

A pesar de tener mas de diez años de aplicación, pues entró en vigor en 1.977, el POC presenta una concepción y estructura que se adaptan, con relativa facilidad, a la producción de la información requerida, sin necesidades de alteraciones muy profundas a nivel de la lista de cuentas, su terminología y contenido.

Por otro lado, debe decirse, han sido desarrollados, en el ámbito de las organizaciones europeas de profesionales de la contabilidad en íntima conexión con las estructuras de la

C.F.E., varios trabajos encaminados a conseguir la armonización contable mundial, objetivo máximo de la "Internacional Federation of Accountants" (IFAC). Para su consecución, se han realizado esfuerzos en el sentido de eliminar las diferencias, no demasiado significativas, entre las normas contables contenidas en la Cuarta Directiva las normas internacionales de contabilidad emitidas por el "International Accounting Standards Committee" (IASC), órgano dependiente de IFAC. En este sentido, el propio IASC se propone limitar las opciones de políticas contables contenidas en sus normas, de cara a facilitar la armonización.

Así pues, y admitiendo que en un futuro no muy lejano haya necesidad de volver a introducir modificaciones en el POC, como consecuencia de la revisión de la Cuarta Directiva, la CNC optó por una revisión con el mínimo de alteraciones, con efectos positivos no solo para los técnicos que han de aplicarlo, sino también para los propios usuarios.

Sin embargo, el hecho de haber optado el CNC por tal revisión no le ha impedido aprovechar la oportunidad para introducir modificaciones que la práctica recomendaba, desarrollando conceptos, principios y normas de general aceptación con especial dedicación a las normas internacionales.

En esta materia, y con la internacionalización de los mercados de bienes, servicios y capitales, no se pueden abandonar los desarrollos y progresos que se verifican al mas alto nivel, desligándose de las esferas de influencia mas limitada, so pena de poner en crisis no solo el funcionamiento de estos mercados, siempre dependientes de la calidad de las informaciones financieras, sino también a los profesionales de la contabilidad, que se van esforzando por seguir la evolución registrada.

Novedad interesante en el nuevo Plan de contabilidad es la incorporación del apartado 3º relativo a las características de la información financiera, desconocidas en el plan anterior y que plasman los pilares básicos de la doctrina imperante en la Comisión de Normalización, en línea, lógicamente, con las disposiciones comunitarias en la materia.

Se entiende que los estados financieros deben proporcionar información acerca de la posición financiera, de las alteraciones de ésta y de los resultados de las operaciones, para que sean útiles a investigadores, acreedores y otros usuarios, con el fin de que investiguen racionalmente, concedan créditos y tomen decisiones semejantes; contribuyendo así al funcionamiento eficiente de los mercados de capitales.

La información debe ser comprensible a los que deseen analizar y evaluar, ayudándoles a distinguir los usuarios de recursos económicos que sean eficientes de los que no lo sean, mostrando, así mismo, los resultados del ejercicio de la gerencia y responsabilidad por los recursos que les han sido confiados.

La responsabilidad de la preparación y presentación de la información financiera es principalmente de los administradores. Esto no invalida que los mismos estén igualmente interesados en esta información, a pesar de tener acceso a información adicional, que les ayuda a ejecutar y cumplir sus responsabilidades de planificación y control y a tomar decisiones. Los usuarios estarán tanto mejor preparados para analizar la capacidad de la empresa de generar recursos, con cierto grado de seguridad, cuanto mejor hayan sido provistos de información que refleje la posición financiera, los resultados de las operaciones y las alteraciones de tal posición.

La cualidad esencial de la información proporcionada

por los estados financieros es que sea comprensible para los usuarios, siendo su utilidad determinada principalmente por estas características cualitativas:

- relevancia,
- fiabilidad, y
- comparabilidad.

Tales características, aplicadas conjuntamente con conceptos, principios y normas contables adecuadas, hacen que se puedan presentar estados financieros, como representación de una imagen verdadera y apropiada de la posición financiera y del resultado de las operaciones de la empresa.

La relevancia es entendida como la cualidad que la información tiene de influenciar en las decisiones de sus usuarios, a quienes ayuda a valorar los acontecimientos pasados, presentes y futuros y a confirmar o corregir sus valoraciones pasadas.

No siendo la materialidad una cualidad de la información financiera, determina, no obstante, el punto a partir del cual la misma pasa a ser útil. Así, la información es de relevancia material si su omisión o error fueren susceptibles de influenciar en las decisiones de los usuarios con base en esta información financiera.

Por consiguiente, la relevancia y la materialidad están íntimamente ligadas, porque ambas son definidas en función de los usuarios al tomar decisiones. Sin embargo, la relevancia parte de la naturaleza y cualidad de la información, en tanto que la materialidad depende de la dimensión de la misma.

La relevancia de la información puede perderse si hubiere demoras en su redacción, por lo cual, ésta debe ser oportunamente redactada.

La fiabilidad es la cualidad que la información tiene de estar libre de errores materiales y de juicios previos, el mostrar apropiadamente o que tiene por finalidad informar y se espera que razonablemente informe, pudiendo, por consiguiente depender de ella los usuarios.

Para que la información muestre apropiadamente las operaciones y otros acontecimientos que tengan por finalidad informar, es necesario que tales operaciones y acontecimientos sean presentados de acuerdo con su naturaleza y realidad económica y no meramente con su forma legal, y para que sea fiable debe también, y sobre todo, ser neutra, o sea, estar libre de prejuicios.

Debe obtenerse una conjunción perfecta de la relevancia con la fiabilidad a fin maximizar el uso de la información por los usuarios dela misma.

La divulgación y cuantificación de los efectos financieros de operaciones similares y de otros acontecimientos deben ser registrados de forma consistente para toda la empresa y durante toda su vida, para identificar tendencias en su posición financiera y en los resultados de sus operaciones.

Por otro lado, las empresas deben seguir criterios de normalización a fin de conseguir comparabilidad entre ellas.

La necesidad de comparabilidad no debe confundirse con la mera uniformidad, pero no puede volverse un impedimento a la introducción de conceptos, principios y normas contables perfeccionados. Tampoco la empresa debe permitirse continuar la contabilización de la misma forma, de una operación o acontecimiento, si la política contable adoptada no se conforma con las características cualitativas de relevancia y fiabilidad, ni

dejar de alterar sus políticas contables cuando existan alternativas relevantes y fiables.

Principios contables adoptados.

Con el objetivo de obtener una imagen verdadera y apropiada de la situación financiera y de los resultados de las operaciones de la empresa, se indican seguidamente los principios contables fundamentales.

a) de continuidad.

Se considera que la empresa opera continuamente, con duración ilimitada. De esta forma, se entiende que la empresa no tiene intención ni necesidad de entrar en liquidación ni de reducir significativamente el volumen de sus operaciones.

b) de consistencia.

Se considera que la empresa no altera sus políticas contables de un ejercicio para otro. Si lo hiciera y esta alteración tuviera efectos materiales importantes, la misma debe ser mencionada en el anexo.

c) de agregación (o de especialización).

Los productos y cargas son reconocidos cuando son obtenidos o incurrido en ellas, independientemente de su cobro o pago, debiendo incluirse en los estados financieros de los períodos a los que corresponden.

d) del coste histórico.

Los registros contables deben basarse en costes de adquisición o de producción, bien en escudos nominales, bien en escudos constantes.

e) de prudencia.

Significa que es posible integrar en las cuentas un grado de precaución al realizar las estimaciones exigidas en condiciones de inseguridad sin, por ello, permitir la creación de reservas ocultas o provisiones excesivas o una deliberada cuantificación de activos y productos por defecto o de pasivos y cargas por exceso.

f) de naturaleza sobre la forma.

Las operaciones deben contabilizarse atendiendo a su naturaleza y a la realidad financiera y no solo a su forma legal.

g) materialidad.

Los estados financieros deben evidenciar todos los elementos que sean relevantes y que puedan afectar a valoraciones y decisiones por los usuarios interesados.

Es de destacar la coincidencia de los enunciados anteriores con los trabajos de la IASC que señala como fundamentales los principios contables siguientes:

- Continuidad: la empresa ha de ser concebida como un proyecto que seguirá operando en el futuro;
- Uniformidad o consistencia, como mantenimiento de procedimientos y criterios de un ejercicio para el siguiente; y
- Especialización de ejercicios en el sentido de que las cargas e ingresos de cada ejercicio deben registrarse en el período a que correspondan.

La Norma internacional 1ª de este Comité afirma, igualmente, que la práctica contable deberá asentarse en los principios de prudencia, de prevalencia de lo real respecto de lo formal y que deberá destacarse aquello que fuese verdadera-

mente relevante.

El concepto de imagen fiel queda expresado en el punto 2º de la Introducción al afirmar "que las cuentas anuales deben dar una imagen verdadera y apropiada de la posición financiera y de los resultados de las operaciones de las empresas" de acuerdo con el contenido del artículo 2º-3 de la IV Directiva.

Estos principios eran definidos en el Plan Contable de 1.977 como:

- a) de continuidad de la empresa, que significa que la empresa opera continuamente, con duración ilimitada;
- b) de consistencia de los ejercicios, según el cual la empresa no altera sus principios de valoración a lo largo de los ejercicios;
- c) de efectividad de las operaciones, por el cual las operaciones realizadas en un ejercicio afectan a los respectivos resultados, independientemente de su cobro o pago;
- d) del coste histórico, que determina que los registros se efectúen con base a una realidad objetiva (como por ejemplo, el precio de una factura), en contraste con valores aleatorios o subjetivos;
- e) de recuperación del coste de las existencias, por el cual la empresa no debe inventariar las existencias finales a un valor que no pueda ser recuperado a través de venta o de consumo;
- f) conservador, que implica que la contabilidad debe registrar todas las pérdidas de valor y no reflejar los beneficios potenciales

Sin embargo, llama la atención la no inclusión en el texto legal de las Normas de interpretación emitidas por la

Comisión de Normalización Contable, creada por Disposición n° 819/80, de 13 de Octubre "a quien compete el perfeccionamiento y divulgación de la normalización contable nacional, como órgano independiente, que funcionará administrativa y financieramente en el ámbito del Ministerio de Finanzas"(artículo 69 punto 2 del Decreto-Ley 410/89) y cuyas funciones se confirman en el mismo.

Estas normas, se justifican en los anteproyectos del nuevo plan por la conveniencia de que un plan de cuentas, de aplicación general no contemple disposiciones de aplicación particular, so pena de no resultar armónico y de que existan siempre lagunas. Por otro lado, se estima conveniente que en casos específicos y concretos se de una orientación a quienes los tienen que aplicar.

Fueron nueve normas las emitidas por la citada Comisión de Normalización en 1.987 y entienden sobre diversos aspectos.

Así, la primera de ellas se refiere a la contabilización por el donatario de bienes de equipo adquiridos a título lucrativo, con especial referencia al valor venal pues "serán valorados, en el estado y local donde se encuentren, por el precio que se pudiera conseguir entre un vendedor profesional y un comprador en las mismas condiciones, en el caso de una posible transacción".

A la contabilización de obligaciones contractuales de las empresas concesionarias de zonas de juego se refiere la 2ª y al tratamiento contable de las contrapartidas derivadas de la concesión del juego del bingo la tercera.

La contabilización del derecho de ocupación temporal (time-share) ocupa el contenido de la norma de interpretación

nº 4. "Los inmuebles y conjuntos inmobiliarios o sus partes destinados a ser explotados en régimen de alquiler, deben ser clasificados como existencias. Los arrendamientos constituyen ingresos del respectivo ejercicio".

Alude la quinta de estas normas a la contabilidad de los beneficios financieros y fiscales obtenidos por la empresa en el sentido de que los mismos tendrán un encuadramiento contable, atendiendo a las contingencias que les sean inherentes y, entendiendo por contingencias las inseguridades asociadas a la eventual anulación total o parcial de tales beneficios, normalmente en los casos de incumplimiento de las condiciones recogidas en su concesión.

De la contabilidad de las subvenciones se ocupa la norma sexta, mientras que la séptima se ocupa de la adquisición de inmovilizado mediante el pago de una renta vitalicia: "Cuando la adquisición de activo inmovilizado o una parte del mismo sea realizada mediante la constitución de una renta vitalicia, ésta será registrada por el importe correspondiente al valor actual de la misma, calculado según el método actuarial empleado por las empresas de seguros".

El reflejo contable en la empresa participante de la incorporación de reservas en el capital de la sociedad participada y las cuentas a utilizar en las relaciones entre la sede de una empresa y sus filiales son el objeto de consideración de las normas 8ª y 9ª de las emitidas por el Consejo Nacional de Normalización y, que como hemos dicho han sido "olvidadas" del textos de aprobación del nuevo Plan.

PLANES DE 1.989 Y 1.977: LISTA DE CUENTAS

Las razones que orientaron la revisión del POC hacen que las modificaciones y alteraciones introducidas en la lista de cuentas no resulten excesivamente significativas.

Continúan reservadas las clases 9 y 0 a la contabilidad interna, analítica o de costes, y al tratamiento de otras informaciones principalmente las relativas a las llamadas "cuentas de orden", para las cuales no se prevé tratamiento específico.

En algunos aspectos, su desarrollo es un poco más extenso, como es el caso de separar debidamente las relaciones entre empresas del grupo. Con todo, para la mayoría de las pequeñas y medianas empresas tal cuestión no se da, no precisando de estas cuentas.

Un plan general no puede, evidentemente, contemplar todas las situaciones posibles e imaginables. Por eso, se admite que en muchas cuentas puedan las empresas crear subcuentas según sus necesidades (señaladas por puntos suspensivos), pero se recomienda el mayor cuidado en la utilización de esta facultad y que se respete siempre el contenido de la cuenta principal. Conviene también decir que los paréntesis existentes en algunos títulos indican opciones de cara a situaciones concretas.

A continuación, y para poner de manifiesto las modificaciones introducidas en el derogado plan contable de 1.977, se transcribe un estado comparativo, en doble columna, de las listas de cuentas de ambos planes. En el mismo se ha modificado la posición de algunas cuentas y subgrupos con el ánimo de destacar más tales diferencias.

Estas diferencias son mas acusadas en los grupos 6, 7 y 8 por lo que en este último se han señalado algunas de las equivalencias con cuentas de los dos grupos anteriores.

Asimismo, hemos recogido en notas de pié de página las modificaciones efectuadas por las disposiciones antes aludidas y que han sido asumidas por el nuevo texto.

CODIGO DE CUENTAS

PLAN DE 1.969

PLAN DE 1.977

CLASE 1. Disponibilidades.

- 11 CAJA.
 - 111 Caja A.
 - 112 Caja B.
 - 118 Caja auxiliar.
 - 119 Transferencias de caja.
- 12 BANCOS, CUENTAS A LA VISTA
- 13 BANCOS, DEPOSITOS A PLAZO
- 14 OTROS DEPOSITOS BANCARIOS.
- 15 TITULOS NEGOCIABLES.
 - 151 Acciones.
 - 1511 En empresas dominantes y auxiliares.
 - 1512 En empresas asociadas.
 - 1513 En otras empresas del grupo.
 - 1514 En otras empresas.

CLASE 1. Disponibilidades.

- 11 CAJA.
 - 111 Caja A.
 - 112 Caja B.
 - 118 Caja auxiliar.
 - 119 Transferencias de caja.
- 12 BANCOS, CUENTAS A LA VISTA
- 14 BANCOS, DEPOSITOS A PLAZO
- 13 BANCOS, DEPOSITOS CON AVISO PREVIO

- 152 Obligaciones y títulos de participación.
 - 1521 En empresas dominantes y auxiliares.
 - 1522 En empresas asociadas.
 - 1523 En otras empresas del grupo
 - 1524 En otras empresas.
- 153 Títulos de deuda pública.
- 159 Otros títulos.
- 18 OTRAS APLICACIONES DE TESORERÍA.
- 19 PROVISIONES PARA APLICACIONES DE TESORERÍA.
 - 195 Para títulos negociables.
 - 1951 Para acciones.
 - 1952 Para obligaciones y títulos de participación.
 - 1953 Para títulos de deuda pública.
 - 1959 Para otros títulos.
 - 198 Para otras aplicaciones de tesorería.

En este grupo, ordenado según un criterio de liquidez, han sido creados los subgrupos 15 (Títulos negociables) y 18 (Otras aplicaciones de tesorería) dedicados a recoger los títulos y otros bienes adquiridos con el fin de realizar aplicaciones de tesorería a corto plazo, esto es, a menos de un año y el subgrupo 19 "Provisiones para aplicaciones de tesorería" cuya misión es registrar las diferencias entre el precio de adquisición y de mercado, si es inferior, en las inversiones financieras temporales.

CLASE 2. Terceros.

- 21 CLIENTES.
 - 211 Clientes c/c.
 - 212 Clientes, títulos a recibir.

CLASE 2. Terceros y anticipos.

- 21 CLIENTES.
 - 211 Clientes c/c.
 - 213 Clientes, títulos a recibir.

- 216 Clientes de dudoso cobro.
- 219 Anticipos de clientes.
- 22 PROVEEDORES.
 - 221 Proveedores c/c.
 - 222 Proveedores, títulos a pagar.
 - 228 Proveedores, facturas pendientes de recepción o confirmación
 - 229 Anticipos a proveedores.
- 23 PRÉSTAMOS OBTENIDOS.
 - 231 Préstamos bancarios.
 - 232 Préstamos por obligaciones.
 - 2321 Convertibles.
 - 2322 No convertibles.
 - 233 Préstamos por títulos de participación.
 - 239 Otros préstamos obtenidos.
- 24 SECTOR PÚBLICO.

- 216 Clientes de dudoso cobro.
- 218 Embalajes a devolver por clientes.¹
- 219 Anticipos de clientes.
- 22 PROVEEDORES.
 - 221 Proveedores c/c.
 - 223 Proveedores, títulos a pagar.
 - 226. Proveedores, facturas pendientes de recepción o confirmación.
 - 228 Embalajes a devolver a proveedores.²
 - 229 Anticipos a proveedores.
- 23 PRÉSTAMOS CONCEDIDOS Y OBTENIDOS
 - 235 Préstamos bancarios.
 - 238 Préstamos por obligaciones.
 - 231 Préstamos a socios.
 - 232 Préstamos a asociados.
 - 233 Préstamos c/ anticipos al personal.
 - 234 Otros préstamos concedidos.
 - 236 Préstamos de socios.
 - 237 Préstamos de asociadas.
 - 239 Otros préstamos obtenidos.
- 24 ENTIDADES PÚBLICAS.

¹ Suprimida por Decreto-Ley nº 228/86.

² Suprimida por Decreto-Ley nº 228/86.

- 241 Impuesto sobre el resultado.
- 242 Impuesto sobre el valor añadido (IVA).
 - 2421 IVA, soportado.
 - 24211 De existencias.
 - 24212 De inmovilizado.
 - 24213 De otros bienes y servicios.
 - 2422 IVA, deducible.
 - 24221 De existencias.
 - 24222 De inmovilizado.
 - 24223 De otros bienes y servicios.
 - 2423 IVA, liquidado.
 - 24231 De operaciones generales.
 - 24232 De autoconsumos y cesiones gratuitas.
 - 2424 IVA, regularizaciones.
 - 24241 Mensuales (o trimestrales) a favor de la empresa.
 - 24242 Mensuales (o trimestrales) a favor del Estado.
 - 24243 Anuales por cálculo de prorrata definitivo.
 - 24244 Anuales por variaciones de prorrata definitiva.
 - 24245 Otras regularizaciones anuales.
 - 2425 IVA, computado.
 - 2426 IVA, a pagar.
 - 2427 IVA, a recuperar.
 - 2428 IVA, reembolsos solicitados.
 - 2429 IVA, liquidaciones oficiosas.
- 243 Retenciones de impuestos en la fuente.
 - 2431 Sobre rendimientos del trabajo dependiente.
 - 2432 Sobre rendimientos del trabajo independiente.
 - 2433 Sobre rendimientos del capital.
 - 2434 Sobre rendimientos reales.
 - 2435 Sobre rendimientos sujetos a tasa liberatoria.
 - 2439 Sobre otros rendimientos.

- 241 Hacienda Pública, impuesto sobre beneficios.
- 242 Hacienda Pública, impuesto de transacciones.
- 243 Hacienda Pública, impuesto profesional.¹

244 Hacienda Pública, Fondo de desempleo.

¹ Sustituida por "Hacienda Pública, impuesto sobre el valor añadido (Decreto-Ley nº 74/85)



244	Restantes impuestos.	245	Hacienda Pública, otros impuestos. ¹
245	Contribuciones a la seguridad social.	246	Instituciones de la Seguridad Social.
246	Tributos a las haciendas locales.	247	Administraciones locales.
249	Otros tributos.	249	Otras entidades del sector público estatal.
25	ACCIONISTAS (O SOCIOS) Y EMPRESAS DEL GRUPO.	25	SOCIOS (O ACCIONISTAS) Y ASOCIADAS.
251	Entidades públicas.		
2511	Préstamos.	251	Socios (o accionistas), c/ suscripción.
2512	Anticipos a cuenta de beneficios.	252	Asociadas c/ suscripción.
2513	Resultados distribuidos.		
2514	Dividendos.		
2519	Otras operaciones.		
252	Empresas dominantes y auxiliares.		
2521	Préstamos.		
2522	Anticipos a cuenta de beneficios.		
2523	Resultados distribuidos.		
2524	Dividendos.		
2526	Otras operaciones.		
253	Empresas asociadas.		
2531	Préstamos.	254	Asociadas, c/ anticipos sobre beneficios.
2532	Anticipos a cuenta de beneficios.	256	Asociadas, c/ resultados (o dividendos).
2533	Resultados distribuidos.		
2534	Dividendos.		
.....			
2539	Otras operaciones.		
254	Otras empresas del grupo.		
2541	Préstamos.		
2542	Anticipos a cuenta de beneficios.		
2543	Resultados distribuidos.		
2544	Dividendos.		
.....			
2549	Otras operaciones.		
255	Otros accionistas (o socios).		
2551	Préstamos.	253	Socios, c/ anticipos sobre beneficios.
2552	Anticipos a cuenta de beneficios.	255	Socios, c/ resultados (o accionistas c/ dividendos)
2553	Resultados distribuidos.		
2554	Dividendos.		

¹ Por el Decreto-Ley nº 74/85 esta cuenta pasa a denominarse: Hacienda Pública, otros impuestos, con subcuentas.

.....
2549 Otras operaciones.

26 OTROS DEUDORES Y ACREEDORES.

- 261 Proveedores de inmovilizado.
 - 2611 Proveedores de inmovilizado, c/c.
 - 2612 Proveedores de inmovilizado, títulos a pagar.
 - 2619 Anticipos a proveedores de inmovilizado.
- 262 Personal.
 - 2621 Remuneraciones a pagar a los órganos de la sociedad.
 - 2622 Remuneraciones a pagar al personal.
 - 2623 Anticipos a los órganos de la sociedad.
 - 2624 Anticipos al personal.
 - 2625 Pianas de los órganos de la sociedad.
 - 2626 Pianas del personal.
 - 2628 Otras operaciones con los órganos de la sociedad.
 - 2629 Otras operaciones con el personal.
- 263 Sindicatos.
- 264 Suscriptores de capital.
 - 2641 Entidades públicas.
 - 2642 Entidades privadas.

.....

 - 2649 Otras entidades.
- 265 Acreedores por suscripciones no liberadas.
- 266 Obligacionistas.
- 267 Consultores, asesores e intermediarios.
- 268 Deudores y acreedores diversos.
- 269 Anticipos sobre ventas.

257 Socios (o accionistas), c/c.

258 Asociadas, c/c.

26 OTROS DEUDORES Y ACREEDORES.

- 261 Acreedores por suministro de inmovilizado c/c
- 262 Acreedores por suministro de inmovilizado, c/ letras y títulos a pagar.
- 263 Remuneraciones a pagar.
- 264 Sindicatos.
- 266 Acreedores por suscripciones no liberadas.
- 265 Obligacionistas.
- 267 Consultores, asesores e intermediarios.
- 269 Deudores y acreedores diversos.
- 268 Deudores y acreedores por cobros y pagos diferidos.

27 PERIODIFICACION.

- 271 Cobros diferidos.
 - 2711 Intereses a recibir.
 - 2719 Otros cobros diferidos.

- 272 Pagos anticipados.
 - 2726 Primas de emision de obligaciones.
 - 2727 Primas de emision de titulos de participacion
 - 2728 Diferencias de cambio negativas.
 - 27281 De financiada de inmovilizaciones en curso.
 - 27282 Otras.

 - 2729 Otros pagos anticipados

- 273 Pagos diferidos.
 - 2731 Seguros a liquidar.
 - 2732 Remuneraciones a liquidar.
 - 2733 Intereses a liquidar.
 - 2739 Otros pagos diferidos.

- 274 Ingresos anticipados.
 - 2745 Subvenciones para inversiones.
 - 2746 Primas de emision de obligaciones.
 - 2747 Primas de emision de titulos de participacion
 - 2748 Diferencias de cambio positivas.
 - 27481 De financiacion de inmovilizaciones en curso.
 - 27482 Otras.

 - 2749 Otros ingresos anticipados.

28 PROVISIONES PARA CREDITOS DE DUDOSO COBRO

- 281 Para deudas de clientes.

- 282 Para otros deudores.

29 PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS.

27 GASTOS E INGRESOS ANTICIPADOS¹

274 Otros gastos anticipados.

279 Otros ingresos anticipados.

29 PROVISIONES PARA CREDITOS DE DUDOSO COBRO, Y OTROS RIESGOS Y COMPROMISOS.

- 291 Provisiones para créditos dudosos cobro.
 - 2911 Para clientes.
 - 2912 Para otros deudores.

¹ Por el Decreto-Ley nº 778/46 fueron creadas las cuentas 271 Diferencias de cambio negativas y 275 Diferencias de cambio positivas.

291 Para pensiones.

292 Para impuestos.

293 Para procesos judiciales en curso.

294 Para accidentes en el trabajo y enfermedades profesionales.

295 Para garantías a clientes.

296 Para otros riesgos y gastos.

28 PROVISIONES PARA IMPUESTOS SOBRE BENEFICIOS.

281 Para contribución industrial.

282 Para impuesto complementario.

283 Para impuesto de plusvalías.

284 Para impuesto de comercio e industria. ¹

292 Provisiones para otros riesgos y obligac.

2921 Para letras descontadas.

2922 Para procesos judiciales en curso.

2923 Para accidentes de trabajo y enfermedades profesionales.

2929 Para riesgos y compromisos diversos.

Este grupo 2 "Terceros" ha sido reestructurado atendiendo no sólo a la naturaleza de las operaciones sino también a la entidad de los "distintos terceros" involucrados en las mismas por lo que recoge las operaciones relacionadas con ventas de bienes y prestación de servicios, operaciones relativas a ventas de inmovilizado, anticipos, préstamos corrientes y de financiamiento y suscripciones de capital, etc.

Asimismo, se presta especial atención a las distintas cuentas relacionadas con el Impuesto sobre el valor añadido y a las cuentas de "Accionistas (o socios) y empresas del grupo" así como dando un nuevo enfoque a las cuentas de provisiones.

¹ Este impuesto fue derogado por el artículo 27 de la ley nº 1/79.

CLASE 3. Existencias.

31 COMPRAS.

312 Mercaderías.

316 Mercaderías.

3161 Materias primas.

3162 Materias auxiliares.

3163 Materiales diversos.

3164 Embalajes de consumo.

317 Devoluciones de compras.

318 Descuentos y rebajas en compras.

32 MERCADERÍAS.

324 Embalajes.

325 Mercaderías en camino.

326 Mercaderías en poder de terceros.

33 PRODUCTOS TERMINADOS E INTERMEDIOS.

336 Productos en poder de terceros.

34 SUBPRODUCTOS, DESPERDICIOS Y RESIDUOS.

341 Subproductos.

343 Desperdicios y residuos.

35 PRODUCTOS Y TRABAJOS EN CURSO.

36 MATERIAS PRIMAS, AUXILIARES Y DE CONSUMO.

CLASE 3. Existencias.

31 COMPRAS.

311 Mercaderías.

312 Materias primas, auxiliares y de consumo.

3121 Materias primas.

3123 Materias auxiliares.

3125 Materiales diversos.

3127 Embalajes de consumo.

313 Embalajes comerciales retornables.¹

317 Devoluciones de compras.

318 Descuentos y rebajas en compras.

32 MERCADERÍAS.

327 Mercaderías en camino.

328 Mercaderías en poder de terceros.

33 PRODUCTOS TERMINADOS Y SEMITERMINADOS.

338 Productos en poder de terceros.

34 SUBPRODUCTOS, DESPERDICIOS Y RESIDUOS.

341 Subproductos.

343 Desperdicios y residuos.

35 PRODUCTOS Y TRABAJOS EN CURSO.

36 MATERIAS PRIMAS, AUXILIARES Y DE CONSUMO.

¹ Suprimida por Decreto-Ley nº 128/86.

- | | | | |
|-----|--|-----|---|
| 361 | Materias primas. | 361 | Materias primas. |
| 362 | Materias auxiliares. | 363 | Materias auxiliares. |
| 363 | Materiales diversos. | 365 | Materiales diversos. |
| 364 | Embalajes de consumo. | 367 | Embalajes de consumo. |
| 365 | Materias y materiales en camino. | 365 | Materias y materiales en camino. |
| 37 | ARTICULOS POR COMPRAS. | 37 | EMBALAJES COMERCIALES RETORNABLES. ¹ |
| 372 | De mercaderías. | 371 | En alacén. |
| 376 | De materias primas, auxiliares y de consumo. | 372 | En circulación. |
| 38 | REGULARIZACION DE EXISTENCIAS. | 38 | REGULARIZACION DE EXISTENCIAS. |
| 382 | Mercaderías. | 382 | Mercaderías. |
| 383 | Productos terminados e intermedios. | 383 | Productos terminados y semiterminados. |
| 384 | Subproductos, desperdicios y residuos. | 384 | Subproductos, desperdicios y residuos. |
| 386 | Materias primas, auxiliares y de consumo. | 385 | Materias primas, auxiliares y de consumo. |
| 39 | PROVISIONES POR DEPRECIACION DE EXISTENCIAS. | 387 | Embalajes comerciales retornables. |
| 392 | Para mercaderías. | 39 | PROVISION POR DEPRECIACION DE EXISTENCIAS. |
| 393 | Para productos terminados e intermedios. | | |
| 394 | Para subproductos, desperdicios y residuos. | | |
| 395 | Para productos y trabajos en curso. | | |
| 396 | Para materias primas, auxiliares y de consumo. | | |

¹ Suprimidas por el Decreto-Ley nº 228/86.

Este grupo tercero dedicado a "Existencias" apenas si sufre alteración alguna. Destacar, no obstante, el tratamiento otorgado a los embalajes que había sido modificado por el Decreto-Ley 228 de 1.986, así como hacer notar la inclusión de cuentas de anticipos y el desglose a que se han sometido las cuentas de provisiones por depreciación de existencias.

CLASE 4. Inmovilizaciones.

41 INVERSIONES FINANCIERAS.

- 411 Participaciones de capital.
 - 4111 En empresas dominantes y auxiliares.
 - 4112 En empresas asociadas.
 - 4113 En otras empresas del grupo.
 - 4114 En otras empresas.
- 412 Obligaciones y títulos de participación.
 - 4121 En empresas dominantes y auxiliares.
 - 4122 En empresas asociadas.
 - 4123 En otras empresas del grupo.
 - 4124 En otras empresas.
- 413 Préstamos de financiación.
 - 4131 A empresas dominantes y auxiliares.
 - 4132 A empresas asociadas.
 - 4133 A otras empresas del grupo.
 - 4134 A otras empresas.
- 414 Inversiones en inmuebles.
 - 4141 Terrenos y recursos naturales.
 - 4142 Edificios y otras construcciones.
- 415 Otras aplicaciones financieras.
 - 4151 Depósitos bancarios.
 - 4152 Títulos de deuda pública.
 - 4153 Otros títulos.
 - 4154 Fondos.

CLASE 4. Inmovilizaciones.

41 INMOVILIZACIONES FINANCIERAS.

- 411 Participaciones de capital en asociadas.
- 412 Participaciones de capital en otras empresas.
- 415 Obligaciones de empresas asociadas.
- 416 Obligaciones de otras empresas.
- 419 Otras inmovilizaciones financieras.
- 418 Títulos de deuda pública.

42 INMOVILIZACIONES MATERIALES.

- 421 Terrenos y recursos naturales.
- 422 Edificios y otras construcciones.
- 423 Equipamiento básico.
- 424 Equipo de transporte.
- 425 Herramientas y utillaje.
- 426 Equipamiento administrativo.
- 427 Embalajes y envases.
 - 4271 Envases retornables.
 - 4279 Otros embalajes y envases.
- 429 Otras inmobilizaciones materiales.

43 INMOVILIZACIONES INMATERIALES.

- 431 Gastos de instalación.
- 432 Gastos de investigación y desarrollo.
- 433 Propiedad industrial y otros derechos.
- 434 Derechos de traspaso.

44 INMOVILIZACIONES EN CURSO.

- 441 Obras en curso A.
- 442 Obras en curso B.
- 447 Anticipos a cuenta de inversiones financieras.
- 448 Anticipos a cuenta de inmoviliz. materiales.
- 449 Anticipos a cuenta de inmoviliz. inmateriales.

42 INMOVILIZACIONES MATERIALES.

- 421 Terrenos y recursos naturales.
- 422 Edificios y otras construcciones
- 423 Equipos básicos y otras máquinas e instalac.
- 425 Material de carga y transporte.
- 425 Herramientas y utensilio.
- 426 Equipo administrativo, social y mobiliario diverso.
- 427 Embalajes y envases.¹
- 429 Otras inmobilizaciones materiales.

43 INMOVILIZACIONES INMATERIALES.

- 433 Gastos de instalación y expansión.
- 432 Propiedad industrial, otros derechos y con-
tratos.
- 431 Traspasos.
- 439 Otras inmobilizaciones inmateriales.

44 INMOVILIZACIONES EN CURSO.

- 441 Obras en curso A.
- 442 Obras en curso B.
- 449 Inmovilizaciones, c/ anticipos.

¹ Por el Decreto-Ley nº 228/86 se crearon las subcuentas: 4271 Embalajes retornables y 4278 Otros embalajes y envases.

46 AMORTIZACIONES ACUMULADAS.

- 461 De inversiones en inmuebles.
 - 4611 Terrenos y recursos naturales.
 - 4612 Edificios y otras construcciones.
- 462 De inmobilizaciones materiales.
 - 4621 Terrenos y recursos naturales.
 - 4622 Edificios y otras construcciones.
 - 4623 Equipamiento básico.
 - 4624 Equipo de transporte.
 - 4625 Herramientas y utillaje.
 - 4626 Equipamiento administrativo.
 - 4627 Embalajes y envases.
 - 4629 Otras inmobilizaciones materiales.
- 463 De inmobilizaciones inmateriales.
 - 4631 Gastos de instalación.
 - 4632 Gastos de investigación y desarrollo.
 - 4633 Propiedad industrial y otros derechos.
 - 4634 Derechos de traspaso.

49 PROVISIONES PARA INVERSIONES FINANCIERAS.

- 491 Para participaciones de capital.
- 492 Para obligaciones y títulos de participación.
- 493 Para préstamos de financiación.
- 495 Para otras aplicaciones financieras.

47 GASTOS PLURIANUALES.

- 471 Conservación plurianual.
- 479 Otros gastos plurianuales.

48 AMORTIZACIONES Y REINTEGRACIONES ACUMULADAS.

49 PROVISIONES PARA INMOVILIZACIONES FINANCIERAS.

En este grupo cuarto, aparte del mayor desglose que han experimentado todos sus subgrupos, debemos resaltar que las cuentas del mismo que hacían referencia a las acciones, participaciones y obligaciones de la propia empresa en el Plan de 1.977, han pasado a formar parte del grupo 5, en la nueva redacción.

CLASE 5. Capital, reservas y resultados pendientes de aplicación.

- 51 CAPITAL.

- 52 ACCIONES (PARTICIPACIONES) PROPIAS.
 - 521 Valor nominal.
 - 522 Primas (descuentos) en acciones (cuotas) propias.

- 53 PRESTACIONES SUPLEMENTARIAS.

- 54 PRIMAS DE EMISION DE ACCIONES (PARTICIPACIONES).

- 55 RESERVAS DE REVALORIZACION.
 - 551 De inversiones financieras.
 - 5511 Decreto-Ley nº...
 - 5512 Decreto-Ley nº...
 - 5518 Ajustes de participaciones de capital.
 - 5519 Otras.

 - 552 De inmovilizaciones materiales.

CLASE 5. Capital, reservas y resultados pendientes de aplicación.

- 52 CAPITAL SOCIAL.

- 51 CAPITAL SOCIAL.
 - 522 Privilegiado.
 - 525 Capital amortizado con derecho a beneficios.
 - 526 Capital amortizado sin derecho a beneficios.

- 413 Participaciones de capital en propia empresa.

- 417 Obligaciones de la propia empresa.

- 53 PRESTACIONES SUPLEMENTARIAS.

- 54 CAPITAL INDIVIDUAL.
 - 541 Inicial.
 - 542 Adquirido.
 - 543 Cuenta particular.

- 52 RESERVAS DE REVALORIZACION DE INMOVILIZACIONES.
 - 521 Reserva de corrección monetaria.

 - 522 Reserva de revalorización especial.

	5521 Decreto-Ley nº...		
	5522 Decreto-Ley nº...		
	5529 Otras.		
	553 De otros activos.		
	559 Otras.		
56	RESERVAS OBLIGATORIAS.	55	RESERVAS LEGALES Y ESTATUTARIAS.
	561 Reservas legales.		551 Reserva general.
	562 Reservas estatutarias.		556 Reserva legal.
	563 Reservas contractuales.		559 Reservas estatutarias.
			552 Reserva para inversiones.
			553 Reserva para fines sociales.
			557 Reservas reinvertidas.
57	RESERVAS ESPECIALES.	56	RESERVAS ESPECIALES.
	571 Subvenciones.		571 Subvenciones para equipo.
	572 Donaciones.		562 Otras subvenciones no destinadas a explotac.
			563 Primas de emisión.
58	RESERVAS LIBRES.	58	RESERVAS LIBRES.
59	RESULTADOS PENDIENTES DE APLICACION.	59	RESULTADOS PENDIENTES DE APLICACION.
			591 Ejercicio de ...
			592 Ejercicio de ...

Como hemos indicado en el comentario al grupo anterior, aparece en este grupo 5º el subgrupo 52 de "Acciones o participaciones propias" con la particularidad de que es obligada la regularización de la cuenta 522 "Primas o descuentos en

acciones o participaciones propias", teniendo como contrapartida una cuenta del subgrupo 58 "Reservas libres" y, para recoger estos conceptos correspondientes a las acciones y participaciones propias en cartera.

Respecto del subgrupo 55 "Reservas de revalorización" coincide en su contenido con el antiguo nº 57, si bien el desglose y denominación de cuentas es distinto.

CLASE 6. Costes y pérdidas.

61 COSTE DE LAS MERCADERIAS VENDIDAS Y DE LAS MATERIAS CONSUMIDAS.

612 Mercaderías.

616 Materias primas, auxiliares y de consumo.

- 6161 Materias primas.
- 6162 Materias auxiliares.
- 6163 Materiales diversos.
- 6164 Embalajes de consumo.

62 SUMINISTROS Y SERVICIOS EXTERIORES.

621 Subcontratos.

CLASE 6. Costes por naturaleza.

61 COMPRAS.¹

611 Mercaderías.

612 Materias primas, auxiliares y de consumo.

- 6121 Materias primas.
- 6123 Materias auxiliares.
- 6125 Materiales diversos.
- 6127 Embalajes de consumo.

613 Embalajes comerciales retornables.²

617 Devoluciones de compras.

618 Descuentos y rebajas en compras.

62 SUBCONTRATOS.

63 SUMINISTROS Y SERVICIOS DE TERCEROS.

¹ También 61 COSTE DE LAS EXISTENCIAS VENDIDAS Y CONSUMIDAS, con las cuentas 611, 612 y las subcuentas 6121, 6123, 6125, 6127 y 613 con la misma denominación y contenido.

² Suprimida por Decreto-Ley 228/86.

- 622 Suministros y servicios.
- 62211 Electricidad.
 - 62212 Combustibles.
 - 62213 Agua.
 - 62214 Otros fluidos.
- 62215 Herramientas y utillaje de desgaste rápido.
- 62216 Libros y documentación técnica.
- 62217 Material de oficina.
- 62218 Artículos para regalos.
- 62219 Rentas y alquileres.
- 62221 Gastos de representación.
- 62222 Comunicaciones.
- 62223 Seguros.
- 62224 'Royalties' con asistencia técnica.
- 62225 Transportes de mercaderías.
- 62226 Transportes de personal.
- 62227 Desplazamientos y estancias.
- 62228 Comisiones.
- 62229 Honorarios.
- 62231 Contenciosos y notariales.
- 62232 Conservación y reparaciones.
- 62233 Publicidad y propaganda.
- 62234 Limpieza, higiene y confort.
- 62235 Vigilancia y seguridad.
- 62236 Trabajos especializados.
- 62238 Otros suministros y servicios.

63 IMPUESTOS.

- 631 Impuestos indirectos.
- 6311 Derechos aduaneros.
 - 6312 Impuesto sobre el valor añadido.
 - 6313 Impuesto del timbre.
 - 6314 Impuesto sobre transportes por carretera.
 - 6317 Tasas.
 - 6318 Otros impuestos indirectos.
- 632 Impuestos directos.

- 631 Suministros de terceros.
- 6312 Electricidad.
 - 6313 Combustible y otros fluidos.
 - 6314 Agua.
- 6314 Material de conservación y reparación.
- 6315 Herramientas y utillaje de desgaste rápido.
- 6316 Material de oficina.
- 6317 Material de publicidad y propaganda.
- 6318 Otros suministros.
- 632 Servicios de terceros (II).
- 6321 Rentas y alquileres.
 - 6322 Gastos de representación.
 - 6323 Conservación y reparación.
 - 6324 Comunicaciones.
 - 6325 Seguros.
 - 6327 Trabajos especializados.
 - 6328 'Royalties' con asistencia técnica.

- 633 Servicios de terceros (III).
- 6331 Transporte de mercaderías.
 - 6332 Transporte de personal.
 - 6333 Desplazamientos y estancias.
 - 6334 Comisiones a intermediarios.
 - 6335 Honorarios.
 - 6336 Contenciosos y notariales.

- 6337 Trabajos efectuados en el exterior.
- 6338 Otros servicios.

64 IMPUESTOS.

- 641 Impuestos indirectos.
- 6411 Derechos aduaneros.
 - 6412 Impuesto de transacciones.¹
 - 6413 Impuesto del timbre.
 - 6414 Impuesto sobre transportes por carretera.
 - 6417 Tasas.
 - 6418 Otros impuestos indirectos.
- 642 Impuestos directos.

¹ Sustituida por 6412 impuesto sobre el valor añadido por Decreto-Ley nº 74/85.

64 COSTES DE PERSONAL.

- 641 Remuneraciones de los órganos de la sociedad.
- 642 Remuneraciones del personal.
- 643 Pensiones.
- 644 Premios para pensiones.
- 645 Cargas sobre remuneraciones.
- 646 Seguros para accidentes en el trabajo y enfermedades profesionales.
- 647 Costes de acción social
- 648 Otros costes de personal.

65 OTROS COSTES DE EXPLOTACION.

- 651 "Royalties" sin asistencia técnica.
- 652 Gastos de propiedad industrial.
- 653 Cuotas obligatorias.
- 654 Gastos reservados.
- 655 Ofertas y muestras de existencias.

- 6421 Impuesto de capitales-Sección A.
- 6422 Impuesto de capitales-Sección B.
- 6423 Contribución rústica y urbana.
- 6428 Otros impuestos directos.

66 GASTOS DE PERSONAL.

- 651 Remuneraciones de los gerentes (o del empresario individual).
- 652 Sueldos y salarios.
- 653 Remuneraciones adicionales.
- 654 Cargas sobre remuneraciones.
 - 6541 Cajas de seguridad social.
 - 6542 Fondo de desempleo.
 - 6548 Otras cargas sobre remuneraciones.
- 657 Seguros de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales.
- 658 Otros gastos de personal.

67 OTROS GASTOS Y COMPROMISOS.

- 671 Alquiler de terrenos.
- 672 "Royalties" sin asistencia técnica.
- 673 Otros gastos de propiedad industrial.
- 675 Cuotas obligatorias.
- 674 Libros y documentación técnica.
- 676 Ofertas de clientes.
 - 6761 Adquiridas en el exterior.
 - 6762 De existencias propias.
- 678 Gastos no especificados.



66 AMORTIZACIONES.

- 662 Inmovilizaciones materiales.
 - 6621 Terrenos y recursos naturales.
 - 6622 Edificios y otras construcciones.
 - 6623 Equipamiento básico.
 - 6624 Equipo de transporte.
 - 6625 Herramientas y utillaje.
 - 6626 Equipamiento administrativo.
 - 6627 Embalajes y envases.
 - 66271 Envases retornables.
 - 66272 Otros embalajes y envases.
 - 6628 Otras inmovilizaciones materiales.
- 663 Inmovilizaciones inmateriales.
 - 6631 Gastos de instalación.
 - 6632 Gastos de investigación y desarrollo.
 - 6633 Propiedad industrial y otros derechos.
 - 6634 Derechos de traspaso.

67 PROVISIONES.

- 671 Para créditos de dudoso cobro.
 - 6711 Para deudas de clientes.
 - 6712 Para otros deudores.
- 672 Para riesgos y gastos.
 - 6721 Para pensiones.
 - 6722 Para impuestos.
 - 6723 Para procesos judiciales en curso.
 - 6724 Para accidentes de trabajo y enfermedades profesionales.

68 AMORTIZACIONES Y REINTEGRACIONES DEL EJERCICIO.

- 682 De inmovilizaciones materiales.
 - 6821 De terrenos y bienes naturales.
 - 6822 De edificios y otras construcciones.
 - 6823 De equipos básicos, maquinaria y otras instalaciones.
 - 6824 De equipo de carga y transporte.
 - 6825 De herramientas y utillaje.
 - 6826 De material administrativo y social y mobiliario diverso.
 - 6827 Equipos de almacenamiento.¹
 - 6828 De otras inmovilizaciones materiales.
- 683 De inmovilizaciones inmateriales.
 - 6833 Degastos de instalación y expansión.
 - 6832 De propiedad industrial y otros derechos y contratos.
 - 6831 De traspaso.
 - 6838 De otras inmovilizaciones inmateriales.
 - 684 De costes pruriantuales.
 - 6841 De conservación plurianual.
 - 6842 De otros costes pluriantuales.

69 PROVISIONES DEL EJERCICIO.²

- 691 Para créditos de dudoso cobro.
 - 6911 Para clientes.
 - 6912 Para otros deudores.
- 692 Para riesgos y compromisos.
 - 6921 Para letras descontadas.
 - 6922 Para procesos judiciales en curso.
 - 6923 Para accidentes de trabajo y enfermedades profesionales.

¹ Por el Decreto-Ley nº 228/85 se crean las siguientes subcuentas: 68271 De embalajes retornables y 68272 De otros embalajes y envases.

² Por Decreto-Ley 27/87 fue creada la cuenta 695 Para aplicaciones de tesorería.

- 6725 Para garantías a clientes.
- 6728 Para otros riesgos y gastos.
- 673 Para depreciación de existencias.
 - 6732 Para mercaderías.
 - 6733 Para productos terminados e intermedios.
 - 6734 Para subproductos, desperdicios y residuos.
 - 6735 Para productos y trabajos en curso.
 - 6736 Para materias primas, auxiliares y de consumo
- 68 COSTES Y PERDIDAS FINANCIERAS.
 - 681 Intereses soportados.
 - 6811 Préstamos bancarios.
 - 6812 Préstamos por obligaciones.
 - 6813 Otros préstamos obtenidos.
 - 6814 Descuentos de títulos.
 - 6815 Intereses de aplazamiento y compensación.
 - 6816 Intereses de dictámenes.
 - 6818 Otros intereses.
 - 682 Remuneraciones a participaciones.
 - 683 Amortizaciones de inversiones en inmuebles.
 - 6831 Terrenos y recursos naturales.
 - 6832 Edificios y otras construcciones.
 - 684 Provisiones para aplicaciones financieras.
 - 6841 Para títulos negociables.
 - 6842 Para otras aplicaciones de tesorería.
 - 6843 Para participaciones de capital.
 - 6844 Para obligaciones y títulos de participación.
 - 6845 Para préstamos de financiación.
 - 6848 Para otras aplicaciones financieras.
 - 685 Diferencias de cambio negativas.
 - 686 Descuentos por pronto pago, concedidos.
 - 687 Pérdidas en cesión de títulos negociables.
 - 688 Otros costes y pérdidas financieras.
 - 6881 Servicios bancarios.
 - 6888 Otros no especificados.
- 69 COSTES Y PERDIDAS EXTRAORDINARIAS.
 - 691 Donativos.
- 6929 Para riesgos y obligaciones diversos.
- 693 Para depreciación de existencias.
- 694 Para inmovilizaciones financieras.
- 66 GASTOS FINANCIEROS.
 - 661 Intereses de financiaciones.
 - 662 Descuentos de emisión de títulos.
 - 663 Descuentos por pronto pago concedidos.
 - 664 Gastos por servicios bancarios.

- 692 Deudas incobrables.
- 693 Pérdidas en existencias.
 - 6931 Siniestros.
 - 6932 Roturas.
 - 6938 Otras.
- 694 Pérdidas en inmobilizaciones.
 - 6941 Cesión de inversiones financieras.
 - 6942 Cesión de inmobilizaciones materiales.
 - 6943 Cesión de inmobilizaciones inmateriales.
 - 6944 Siniestros.
 - 6945 Rebajas.
 - 6946 Otros.
- 695 Multas y sanciones.
 - 6951 Multas fiscales.
 - 6952 Multas no fiscales.
 - 6958 Otras sanciones.
- 696 Amortizaciones y provisiones complementarias.
 - 6961 Amortizaciones.
 - 6962 Provisiones.
- 697 Correcciones negativas relativas a ejercicios anteriores.
- 698 Otros costes y pérdidas extraordinarias.
 - 6981 Insuficiencia en la estimación para impuestos.
 - 6982 Diferencias de cambio extraordinarias.
 - 6988 Otros no especificados.

Como hemos dicho al principio, es en los grupos 6, 7 (en menor medida) y 8 donde las modificaciones son más apreciables. Así el grupo 6º ve alterada su denominación de "Costes por naturaleza" por la de "Costes y pérdidas". La misma suerte corre el subgrupo 61, "Compras" que pasa a denominarse "Coste de las mercaderías vendidas y de las materias consumidas" del nuevo plan en el que las compras necesariamente deben recogerse con cuentas del grupo 3 y no opcionalmente con en el anterior.

Prácticamente todos los subgrupos ofrecen una más detallada y completa información, pero en especial el 68 "Costes y pérdidas financieras" y el 69 "Costes y pérdidas extraordinarias".

Este último, es nuevo en este grupo sexto, ya que en en la versión del 77 ocupaba un lugar en el grupo 80, y mas concretamente en el subgrupo 84, por lo que será objeto de nuestro análisis al considerar dicho grupo.

CLASE 7. Ingresos y productos.

71 VENTAS.

- 711 Mercaderías.
- 712 Productos terminados e intermedios.
- 713 Subproductos, desperdicios y residuos.
- 716 IVA de las ventas con impuesto incluido.
- 717 Devoluciones de ventas.
- 718 Descuentos y rebajas en ventas.

72 PRESTACION DE SERVICIOS.

- 721 Servicio A.
- 722 Servicio B.
- 725 Servicios secundarios.
- 726 IVA de los servicios con impuesto incluido.

CLASE 7. Ingresos por naturaleza.

71 VENTAS DE MERCADERIAS Y PRODUCTOS.

- 711 Mercaderías.
- 712 Productos terminados y semiterminados.
- 713 Subproductos y residuos.
- 714 Embalajes comerciales retornables.¹
-²
- 717 Devoluciones de ventas.
- 718 Descuentos y rebajas en ventas.

72 PRESTACION DE SERVICIOS.

- 721 Servicio A.
- 722 Servicio B.
-³
- 726 Servicios secundarios.
- 727 Devoluciones.

¹ Suprimida por Decreto-Ley nº 228/86.

² Por Decreto-Ley nº 74/86 fue creada la cuenta 716 IVA de las ventas con impuesto incluido.

³ Creadas por Decreto-Ley nº 74/85 las cuentas 725 Servicios secundarios y 726 IVA de los servicios con impuesto incluido.

- 726 Descuentos y rebajas.
- 73 INGRESOS COMPLEMENTARIOS.
- 731 Servicios sociales.
- 732 Alquiler de equipos.
- 733 Venta de energía.
- 734 Estudios, proyectos y asistencia técnica.
- 735 'Royalties' con asistencia técnica.
- 736 Desempeño de cargos sociales en otras empresas.
- 738 Otros ingresos considerados como valor añadido.
- 74 SUBVENCIONES A LA EXPLOTACION.
- 741 De la Administración Pública.
- 742 De las empresas del sector público.
- 748 De otras entidades.
- 75 TRABAJOS REALIZADOS PARA LA PROPIA EMPRESA.
- 751 Para inversiones financieras.
- 752 Para inmobilizaciones materiales.
- 753 Para inmobilizaciones inmateriales.
- 754 Para inmobilizaciones en curso.
- 755 Con coste diferido.
- 76 OTROS INGRESOS DE EXPLOTACION.
- 728 Descuentos y rebajas.
- 75 INGRESOS ACCESORIOS A LA EXPLOTACION.
- 751 Servicios sociales.
- 752 Renta de fincas urbanas.
- 753 Renta de equipos.
- 754 Venta de energía.
- 755 Estudios, proyectos y asistencia técnica.
- 756 'Royalties' con asistencia técnica.
- 736 Desempeño de cargos sociales en otras empresa
- 758 Otros ingresos considerados como valor añadid
- 74 SUBVENCIONES DESTINADAS A LA EXPLOTACION.
- 741 Del sector público estatal.
- 742 Del sector público empresarial.
- 748 De otras entidades.
- 73 TRABAJOS REALIZADOS POR LA PROPIA EMPRESA PARA SU INMOVILIADO.
- 732 Para inmobilizaciones materiales.
- 733 Para inmobilizaciones inmateriales.
- 734 Para inmobilizaciones en curso.
- 736 Para conservación plurianual.
- 738 Para otros gastos plurianuales.
- 78 OTROS INGRESOS.

- 761 "Royalties" sin asistencia técnica.
- 762 Derechos de la propiedad industrial.
- 766 Otros ingresos no considerados valor añadido.

78 INGRESOS Y PRODUCTOS FINANCIEROS.

- 781 Intereses obtenidos.
 - 7811 Depósitos bancarios.
 - 7812 Obligaciones.
 - 7813 Préstamos corrientes.
 - 7814 Préstamos de financiación.
 - 7815 Otras aplicaciones de tesorería.
 - 7816 Otras inversiones financieras.
 - 7818 Otros intereses.
- 782 Rendimientos de títulos de participación.
- 783 Rendimientos de inmuebles.
- 784 Rendimientos de participaciones de capital.
- 785 Diferencias de cambio, positivas.
- 786 Descuentos por pronto pago, obtenidos.
- 787 Productos en cesión de títulos negociables.
- 788 Otros productos e ingresos financieros.

- 781 Rentas de terrenos.
- 782 "Royalties" sin asistencia técnica.
- 783 Derechos de propiedad industrial.
- 788 Otros ingresos no considerados valor añadido.

76-77 INGRESOS FINANCIEROS CORRIENTES Y DE INVERSIONES FINANCIERAS.¹

- 761 Intereses de cuentas a la vista.
- 774 Intereses de obligaciones y otros títulos.
- 771 Intereses de cuentas a plazo.²
- 772 Intereses de préstamos concedidos.
- 762 Otros intereses.³
- 773 Rendimientos de participaciones de capital.
- 763 Descuentos por pronto pago obtenidos.
- 768 Otros ingresos financieros corrientes.
- 778 Otros rendimientos de inversiones financieras

¹ Fue creada la cuenta 767 Diferencias de cambio positivas por Decreto-Ley nº 228/86.

² Por el Decreto-Ley nº 27/87 la cuenta 771 pasó a denominarse Intereses de préstamos concedidos, la cuenta 772 Rendimientos de participaciones de capital y la cuenta 773 Intereses de obligaciones y otros títulos, la cuenta 774 fue abierta sin título y la cuenta 778 pasó a denominarse Otros rendimientos de inmovilizaciones financieras.

³ Por Decreto-Ley nº 27/87 la cuenta 762 pasó a designarse Intereses de depósitos a plazo y otros, y la cuenta 761 Rendimiento de títulos negociables. Fueron, así mismo, creadas las cuentas 764 Rendimientos de otras aplicaciones de tesorería y la 765 Descuentos por pronto pago obtenidos y abierta la 766 sin título.

79 INGRESOS Y PRODUCTOS EXTRAORDINARIOS.

- 791 Devolución de impuestos.
- 792 Recuperación de deudas.
- 793 Productos en existencias.
 - 7931 Siniestros.
 - 7932 Sobras
 - 7936 Otros.
- 794 Productos de inmovilizaciones.
 - 7941 Cesión de inversiones financieras.
 - 7942 Cesión de inmovilizaciones materiales.
 - 7943 Cesión de inmovilizaciones inmateriales.
 - 7944 Siniestros.
 - 7948 Otros.
- 795 Beneficios por penalizaciones contractuales.
- 796 Amortizaciones y provisiones aplicadas.
 - 7961 Amortizaciones.
 - 7962 Provisiones.
- 797 Correcciones positivas relativas a ejercicios anteriores.
- 798 Otros ingresos y productos extraordinarios.
 - 7981 Exceso en la estimación para impuestos.
 - 7982 Diferencias de cambio extraordinarias.
 - 7983 Es subvenciones para inversiones.
 - 7989 Otros no especificados.

79 PROVISIONES APLICADAS A SU FINALIDAD.

- 791 Para riesgos y compromisos previstos.
- 792 Para depreciación de existencias.

Al igual que en el grupo anterior, las diferencias más notables radican en la incorporación del subgrupo 79 de "Ingresos y productos extraordinarios" que veremos más tarde. Otras alteraciones, como se colige de las notas a pie de página, fueron introducidas a lo largo de los últimos años mediante las disposiciones aludidas al comienzo de este estudio.

CLASE 8. Resultados.

- 81 RESULTADOS DE EXPLOTACION.
- 82 RESULTADOS FINANCIEROS.
- 83 RESULTADOS CORRIENTES.
- 84 RESULTADOS EXTRAORDINARIOS.

CLASE 8. Resultados.

- 81 RESULTADOS CORRIENTES DEL EJERCICIO.
- 84 RESULTADOS EXTRAORDINARIOS DEL EJERCICIO.¹
 - 821 Sinistros. (6931)
 - 822 Enajenación de innovilizaciones. (694)
 - 823 Provisiones aplicadas a su finalidad. (796)
 - 824 Disminuciones y anulaciones de provisiones.
 - 825 Provisiones para pérdidas extraordin. (6962)
 - 826 Amortizaciones y reintegraciones extra. (6961)
 - 728 Multas y sanciones legales. (695)
 - 8271 Multas fiscales. (6951)
 - 8272 Multas no fiscales. (6952)
 - 8273 Otras sanciones. (6958)
 - 828 Otras pérdidas extraordinarias. (698)
 - 8281 Pérdidas anormales en existencias. (693)
 - 8282 Créditos incobrables. (692)
 - 8283 Pérdidas en innoviliz. financiera. (688)
 - 8284 Minusvalías en innoviliz. materiales e inmateriales. (694)
 - 8285 Otras pérdidas en innoviliz. materiales e inmateriales. (694)
 - 8286 Diferencias de cambio negativas. (685)
 - 8287 Sanciones contractuales.
 - 8288 Donativos y cuotas no obligatorias. (691)
 - 8289 Otras pérdidas extraordinarias. (698)
 - 829 Otros beneficios extraordinarios. (7898)
 - 8291 Benefic. anormales en existencias. (793)
 - 8292 Recuperación de créditos. (792)
 - 8293 Beneficios en innovilizac. financ. (7948)
 - 8294 Plusvalías en innovilizac. materiales e

¹ Entre paréntesis los códigos de cuentas equivalentes en el nuevo Plan Contable de 1.989.

inmateriales. (794)

8295 Otros beneficios en inmovilizaciones
materiales e inmateriales.

8296 Diferencias de cambio positivas. (785)

8297 Benef. en sanciones contractuales. (795)

8299 Otros beneficios extraordinarios. (798)

83 RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

831 Impuesto sobre beneficios.

832 Provisiones aplicadas para impuestos s/ benef.

833 Exceso de provis. p/ impuestos s/ benef.(7981)

834 Exceso de otras provisiones tributarias.

835 Exceso de amortizaciones y reintegraciones
sometidas a tributación.

836 Devolución de impuestos. (791)

8361 Contribución industrial.

8362 Impuesto complementario.

8363 Impuesto de plusvalías.

8364 Impuesto de comercio e industria.

8365 Contribución rústica y urbana.

8369 Otros impuestos.

837 Indemnizaciones por pérdidas de existencias.

838 Otras pérdidas imputables a ejercicios ante-
riores. (697)

839 Otros beneficios imputables a ejercicios
anteriores. (797)

85 RESULTADOS ANTES DE IMPUESTOS.

86 IMPUESTOS SOBRE RESULTADOS.

88 RESULTADO NETO DEL EJERCICIO.

89 DIVIDENDOS ANTICIPADOS.

88 RESULTADOS NETOS.

89 DIVIDENDOS ANTICIPADOS.

Este Plan de contabilidad es el único de los tres
analizados que conserva este grupo 8 con contenido específico.

Pese a la similitud de algunas denominaciones respecto al anterior plan, su significación no es coincidente. Así, ahora se distinguen los resultados de explotación y financieros, que a su vez son englobados en las cuentas de "Resultados corrientes" de factura similar a la anterior.

Por su parte el subgrupo 84 "Resultados extraordinarios" recoge los saldos de los subgrupos 69 y 79, mientras el mismo en su antigua versión poseía contenidos y criterios específicos que, ahora están recogidos en cuentas de los grupos de cargas e ingresos.

Destacan, asimismo, las cuentas de "Resultados del ejercicio" por su contenido de índole fiscal, pues expresa la cuantía estimada como impuesto sobre las sociedades una vez realizadas las correcciones pertinentes y como contrapartida de la cuenta 241 "Sector público, impuesto sobre beneficios".

CRITERIOS DE VALORACION

Los criterios inicialmente recogidos por el extinto Plan de 1.977 habían sido paulatinamente modificados por las disposiciones antes comentadas (Disponibilidades y Deudas de y a terceros por el Decreto-Ley 286/86, Existencias por el Decreto-Ley nº 476/85, y las inmovilizaciones por el Decreto-Ley nº 274/86) por lo que su redacción actual incorpora tales alteraciones.

Las disponibilidades en moneda extranjera son expresadas en el balance de final de ejercicio al cambio en vigor esa fecha.

Las operaciones en moneda extranjera deben ser registradas al cambio de la fecha considerada para la operación, salvo si el cambio estuviere fijado por las partes o garantizado por una tercera entidad.

A la fecha del balance, las deudas de o a terceros resultantes de esas operaciones en que no exista fijación o garantía de cambio, serán actualizadas en base al cambio de tal fecha.

En relación con las diferencias de cambio consecuentes de financiaciones destinadas a inmovilizaciones, se admite que sean contabilizadas como "Pagos (o cobros) anticipados", solamente durante el período en que tales inmovilizaciones estuviesen en curso, debiendo, en ese caso, ser transferidas a resultados, de forma sistemática, en un período máximo de seis años, sin sobrepasar la vida útil de los bienes.

Por lo que respecta a las existencias, señalar que las mismas serán valoradas al costes de adquisición o al de

producción.

Por coste de adquisición de un bien se entiende la suma del correspondientes precio de compra con los gastos soportados directa o indirectamente para colocarlo en su estado actual en el almacén.

Es considerado como coste de producción de un bien la suma de los costes directos de materias primas y otros materiales consumidos, de la mano de obra directa, de los costes industriales, de los costes industriales fijos necesariamente soportados para producir y colocar en el estado en que se encuentra en el almacén.

Los costes industriales fijos podrán ser imputados al coste de producción teniendo en cuenta la capacidad normal de los medios de producción.

Los costes de distribución, de administración y los financieros no serán incorporables en el coste de producción.

Si el coste de adquisición o producción fuese superior al de mercado, será éste el utilizado.

Los subproductos, desperdicios y residuos deben ser valorados, a falta de criterio mas adecuado, por el valor de realización neto, entendiendo por coste de reposición de un bien el que la empresa tendría que soportar para sustituirle en las mismas condiciones, cualidades, cantidades y local de adquisición y utilización.

Asimismo, se considera como valor de realización neto de un bien su esperado precio de venta deducidos los necesarios y previsibles costes de terminación y venta.

Se admiten como métodos de valoración de las salidas los siguientes;

- a) Coste específico;
- b) Coste medio ponderado;
- c) FIFO;
- d) LIFO;
- e) Coste patrón (tipo).

Las existencias podrán ser valoradas al coste patrón si este ha sido determinado de acuerdo con los principios técnicos y contables adecuados; de lo contrario, deberá realizarse un ajuste que considere los desvíos verificados.

En las actividades de carácter prurianual, principalmente construcción de edificios, carreteras, pantanos puentes y navíos, los productos y trabajos en curso pueden ser valorados, a final de ejercicio, por el método de los porcentajes de terminación o, alternativamente, mediante la acumulación de los respectivos costes hasta su terminación.

Igualmente, las materias primas y de consumo pueden ser consideradas en el activo, por una cantidad y un valor fijos siempre que simultáneamente se cumplan las siguientes condiciones:

- a) sean frecuentemente renovadas;
- b) representen un valor global de importancia relativa para la empresa;
- c) no haya variación sensible en su cantidad, su valor y su composición.

El activo inmovilizado debe ser valorado al coste de adquisición o al de producción. Cuando los respectivos elementos tuvieren una vida útil limitada, estarán sujetos a una amortización sistemática durante ese período.

Se admite que en los casos en que las inversiones financieras, en relación con cada uno de sus apartados específicos, tuvieren, a la fecha del balance, un valor inferior al registrado en la contabilidad, éste puede ser objeto de la correspondiente reducción, a través de la cuenta apropiada. La misma no debe subsistir una vez que deje de verificarse la situación indicada.

Sin embargo, y sin perjuicio del principio general de aplicación de los intereses soportados a los resultados del ejercicio, cuando estos intereses se refieran a financiaciones de inmovilizado podrán ser imputados a la compra y producción de las mismas, durante el período en que las mismas estuvieren en curso, siempre que esto se considere mas apropiado y se mantenga.

Por otra parte, los gastos de instalación, así como los de investigación y desarrollo, deben ser amortizados en un plazo máximo de cinco años. Los derechos de traspaso deben serlo en un plazo máximo de cinco años, pudiendo, no obstante, dilatar este período siempre que ésto se justifique y no exceda de su vida útil.

CUENTAS ANUALES: BALANCE

Reto importante al que ha tenido que enfrentarse la Comisión de Normalización para la elaboración de criterios referentes a las cuentas anuales. De una parte la presentación recogida por el plan de cuentas anterior, siguiendo un criterio eminentemente financiero, "en detrimento de una orientación que hiciese sobresalir la particular posición de los elementos patrimoniales en el circuito económico" estructurando el balance en función del grado de liquidez de sus partidas, y de otra los preceptos de la IV Directiva comunitaria (artículo 8º, sección 3º).

De los dos modelos de balance previstos en la Cuarta Directiva, se ha escogido el que menos se aparta de la presentación tradicional, éste es, el recogido por el artículo 9º de la misma.

Siendo la estructura del balance obligatoria, se indica la correspondencia de cada uno de sus elementos (primera columna) con las cuentas del Plan, cuya clasificación se mantiene.

Frente al criterio anterior, que clasificaba los elementos de activo exclusivamente según su naturaleza, se pasó a considerar también su destino o aplicación. Esta alteración tuvo consecuencias en la clasificación de las inversiones financieras, por ejemplo, o en el caso de las propiedades alquiladas, que dejan de figurar en el inmovilizado material. Respecto a los anticipos se atiende a su naturaleza monetaria o no y también a su destino.

La inclusión de los datos correspondiente al ejercicio anterior viene, así mismo, a contribuir en la mejora de la información proporcionada.

Se ha procurado igualmente introducir mejoras con la supresión del desarrollo de los "resultados pendientes" por ejercicios y de la indicación del impuesto sobre beneficios, toda vez que está información consta en la cuenta de resultados.

Las diferencias más descadas respecto del los esquemas del Plan de 1.977 son:

- a) Disposición de las partidas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9º de la IV Directiva frente a la ordenación de acuerdo con el grado de liquidez o exigibilidad imperante en el Plan antiguo;
- b) Reseña de los datos correspondientes a dos ejercicios de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4º apartado 4 de la norma comunitaria;
- c) Inclusión en el balance del Plan de 1.977 de las cuentas de provisiones bajo el epígrafe de Débitos a corto plazo. En la nueva disposición se recogen en forma separada.

Las empresas individuales reguladas por el Código de Comercio, los establecimientos individuales de responsabilidad limitada, las sociedades por cuotas, las sociedades anónimas y las cooperativas que, a la fecha de cierre de las cuentas, no hayan sobrepasado dos de los tres límites recogidos en el artículo 262 del Código de las Sociedades Comerciales, podrán presentar los modelos abreviados del balance, de la cuenta de resultados y del anexo (Artículo 3º-1 del Decreto-Ley nº 410/89 de aprobación del Plan de cuentas).

Estos límites son:

- a) Total del balance: 140.000 contos;¹
- b) Total ventas líquidas y otros ingresos: 280.000

¹ Un conto, igual mil escudos.

contos;

- c) Número medio de trabajadores empleados en el ejercicio: 50

Los límites anteriores son considerablemente mas bajos que los reseñados en el artículo 11 de la IV Directiva, modificados por la 27/11/1984 y que son, en contos, 232.500 y 465.000. La plantilla media no sufrió corrección alguna.

CUENTA DE RESULTADOS NETOS

De los cuatro modelos de cuenta de resultados previstos por la Cuarta Directiva, ha sido escogido, como obligatorio, aquel que presenta una disposición horizontal, según una clasificación por naturaleza. Esta estructura es la mas próxima a la anterior de POC.

El modelo adoptado potencia una clasificación que permite la comparación de los resultados en el tiempo y en el espacio:

		(de explotación
		(
	(Corrientes	(
	((
	((financieros
Resultados	(
	(
	(Extraordinarios	

Para mejor información de los usuarios, esta información financiera también incluye los datos correspondientes al año anterior.

En el sentido de hacer menos densa esta información, se consideró que la información relativa a las compras podía, sin menoscabo, ser transferida al anexo, dejando de repetir las existencias iniciales y finales, ahora figurando en el balance, incrementado con los datos correspondientes al año anterior.

Sin embargo, no se somete a la estructura de esta cuenta el cómputo del valor añadido.

Un aspecto criticado en el anterior Plan era el tratamiento de las llamadas pérdidas y ganancias de ejercicios anteriores que provocaba un abultamiento anormal de la cuenta de resultados. Así pues, fue restringido y su contenido circunscrito al de "correcciones de resultados de ejercicios anteriores", a incluir en la categoría de "Resultados extraordinarios".

En efecto, no hay razón teóricamente válida para que las operaciones realizadas en el ejercicio, aunque tengan cualquier vinculación con ejercicios anteriores, dejen de contribuir al resultado del ejercicio.

El modelo elegido, prescrito en el artículo 24 de la Cuarta Directiva.

El Plan Contable de 1.977 preveía la presentación, dentro del conjunto denominado "Cuentas de resultados por naturaleza" los siguientes:

- Cuenta de resultados netos;
- Cuenta de resultados extraordinarios del ejercicio;
- Cuenta de resultados de ejercicios anteriores, y
- Aplicación de resultados netos.

Las cuentas habian sido ordenadas de forma que fuera posible el cálculo, de modo aproximado, del valor añadido bruto corrientes, al coste de los factores y bajo una optica de producción.

A su vez, la localización de las provisiones en estas cuentas tenian la siguiente estructura:

Provisiones en general:

- a) Constitución o incremento: 69.-Provisiones del ejercicio y 825.- Provisiones para pérdidas extraordinarias;
- b) Aplicación: 79.- Provisiones aplicadas a su finalidad y 823.- Provisiones aplicadas a su finalidad, y
- c) Reducción o anulación: 824.- Reducciones y anulaciones de provisiones.

Provisiones para impuestos sobre beneficios:

- a) Constitución: 88.- Resultados netos;
- b) Aplicación: 823.- Provisiones aplicadas para impuestos sobre beneficios, y
- b) Reducción o anulación: 833.- Excesos de provisiones para impuestos sobre beneficios.

CUENTA DE RESULTADOS POR FUNCIONES

El Plan contable de 1.977 preveía, junto a la cuenta de Resultados por naturaleza, la presentación de un "Estado de resultados por funciones" desglosado en:

- Ventas;
- Coste de las ventas;
- Costes industriales no incorporados,
- Costes de distribución; y

- Costes administrativos,

Este estado de resultados por funciones, cuyas cifras líquidas coinciden con las obtenidas en la Cuenta de resultados por naturaleza, pretendía resaltar los resultados con flujos desde los consumos hasta la salida de la empresa

En el nuevo Plan se mantiene el mismo tipo de cuenta de resultados preconizada en el anterior POC. Aunque de confección no obligatoria y de utilidad evidente para la gestión de la mayoría de las empresas. Sin embargo es el modelo con mayor aceptación a nivel internacional y con mejor información para el usuario.

Ha sido abandonado el desarrollo de este modelo en cuadros, que separaban los costes de diversas funciones, pues se considera superada la fase pedagógica. Es cada vez mayor el número de empresas que implantan subsistemas contables de contabilidad interna, analítica o de costes, con que obtienen, con facilidad, los desarrollos que necesitan en esta área. Incluso puede darse el tratamiento de tales cuadros en informes auxiliares, tan del agrado de los usuarios, poco receptivos a los diagramas.

El modelo elegido es el preceptuado en el artículo 25 de la IV Directiva de la Comunidad.

ANEXO AL BALANCE Y CUENTA DE RESULTADOS

Esta pieza final ha sufrido una remodelación total, debida a las exigencias de la Cuarta Directiva. Abarca un conjunto de informaciones que se destinan unas a desarrollar y comentar cantidades incluidas en el balance y en la cuenta de resultados y otras a divulgar hechos y situaciones que, no

teniendo expresión en aquellos documentos financieros, son útiles para el lector de las cuentas, pues influencia o pueden venir a influenciar la posición financiera de la empresa.

Si bien se pasa a considerar un extenso número de notas a divulgar, hay que hacer notar que para una gran mayoría de las empresas su número será reducido, por no aplicable. Convendrá, con todo, a efectos de normalización y referencia del hecho a divulgar, que no se deje de respetar su número de orden. De vez en cuando será también útil dar a conocer la relación entre los elementos de las informaciones financieras y de las notas anexas que los complementan.

La calidad de la información financiera de las empresas depende mucho del contenido divulgado en estas notas.

Del contenido de este documento, que viene recogido en el texto legal en cuarenta y ocho apartados (ver documentos adjuntos), destacamos los apartados primero y segundo según los cuales deben indicarse y justificarse aquellas disposiciones del P.O.C. que, excepcionalmente, no hayan sido aplicadas y de los consiguientes efectos en los estados financieros, habida cuenta de la necesidad de que los mismos expresen una imagen verdadera y apropiada del patrimonio y resultados de la empresa, al tiempo que indican y comentan aquellas cuentas del balance y cuenta de resultados cuyos contenidos no sean comparables con los del ejercicio anterior.

El punto tercero se refiere al los criterios de valoración utilizados así como a los métodos de cálculo empleados en los ajustes de valor, especialmente amortizaciones y provisiones. Si el resultado de la empresa se ha visto afectado por actuaciones tendentes a la obtención de beneficios fiscales, deberá explicarse (punto nº 5) en qué medida.

Respecto de los bienes utilizados en (punto nº 15) régimen de arrendamiento financiero, deben indicarse con sus correspondientes valores contables:

Otros apartados recogen las exigencias comunitarias de completar la información acerca de deudas y compromisos, plantilla media, acciones y participaciones, etc. Sin embargo, las aspiraciones del nuevo plan se extienden a la necesidad de expresar los movimientos habidos en el activo inmovilizado, con la confección de cuadros de determinación de activo bruto de amortizaciones y provisiones (punto nº 10), o expresivos de la revalorizaciones (punto nº 13), y desglose de las cuentas de provisiones acumuladas (punto nº 34) y de las reservas (punto nº 39).

Este afán por ofrecer cuanta información ayude a que las cuantías anuales expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y los resultados de la empresa, obliga a la misma a ofrecer un detalle del coste de las mercaderías vendidas y de las materias primas consumidas y de la variación en la producción como sigue:

M O V I M I E N T O S	Mercaderías	Mat. primas, auxiliares, de consumo
Existencias iniciales.....	X	Y
Compras.....	X	I
Regularización de existencias.....	! X	! I
Existencias finales.....	- X	- I
Costes del ejercicio.....	X	!

M O V I M I E N T O S	Productos terminados y semiterminados	Subproductos desperdicios y residuos	Productos y trabajos en curso
Existencias finales.....	I	I	X
Regularización de existencias.....	! I	! I	
Existencias iniciales.....	- I	- I	- X
Incremento/reducción en el ejercicio.....	! I	! I	! X

Así como cuentas de resultados financieros y de resultados extraordinarios, pese a la incorporación de las mismas en el grupo 8, y en la forma siguiente:

Costes y pérdidas	Ejercicios		Ingresos y productos	Ejercicios	
	N	N-1		N	N-1
681 Intereses soportados.....	I	X	781 Intereses obtenidos.....	X	X
682 Remuner. a títulos de particip.	I	X	782 Rendim. de títulos de particip.	X	X
683 Amortiz. de invers. en inmueb..	I	X	783 Rendimientos de inmuebles.....	X	X
684 Provis. par aplicac. financia...	I	X	784 Rendim. de partic. de capital..	X	X
685 Diferen. cambio desfavorables..	I	I	785 Diferen. cambio favorables.....	X	X
686 Dtos. p. pago concedidos.....	I	X	786 Dtos. p. pago obtenidos.....	X	X
687 Pérd. en enaj. aplic. tesorer..	I	X	787 Gan. en enaj. aplic. tesorer...	X	X
688 Otros costes y pérd. financia....	I	X	788 Otros prod. e ingresos financia..	X	X
Resultados financieros.....	! I	! I			
	X			X	X

Costes y pérdidas	Ejercicios		Ingresos y productos	Ejercicios	
	N	N-1		N	N-1
691 Donativos.....	I	I	791 Devolución de impuestos.....	I	I
692 Deudas incobrables.....	I	I	792 Recuperación de deudas.....	I	I
693 Pérdidas en existencias.....	I	I	793 Ganancias en existencias.....	I	I
694 Pérdidas en inmovilizaciones...	I	I	794 Ganancias en inmovilizaciones..	I	I
695 Multas y sanciones.....	I	I	795 Beneficios de penaliz. contrac.	I	I
696 Aumentos de amort. y provis....	I	I	796 Reducc. de amortz. y provis....	I	I
697 Correc. relativas a ej. anter..	I	I	797 Correc. relativas a ej. anter..	I	I
698 Otros costes y pérd. extraord..	I	I	798 Otros ingresos y prod. estr...	I	I
Resultados extraordinarios.....	± I	± I			
	I	I		I	I

El detalle de estas dos últimas cuentas ha sido eliminado, entre otros, de los contenidos obligatorios para aquellas empresas autorizadas a presentar un anexo abreviado (ver documentos adjuntos).

Dadas las múltiples alteraciones respecto a este documento según su redacción en el plan de 1.977, se recoge el mismo a continuación reflejando entre paréntesis el número de orden de la nueva redacción de aquellos apartados que son coincidentes, al tiempo que en nota de pie de página se expresan las disposiciones que, paulatinamente, han ido modificando algunos de sus puntos.

Así, en el derogado Plan de 1.977, debían incorporarse notas con las siguientes indicaciones:

1) Cuentas e importes correspondientes a todos los elementos patrimoniales situados en el extranjero.

2) Importe de las participaciones extranjeras en el capital social y prestaciones complementarias.

3) Saldos globales de los débitos, créditos e inversiones financieras, que representen relaciones con el extranjero.¹

4) Importes globales de las compras (existencias e inmovilizaciones) y de las ventas hechas directamente en el extranjero.

5) Con relación a cada asociada, los siguientes elementos:

- deudas a corto plazo;
- deudas a medio y largo plazo;
- créditos a corto plazo;
- créditos a medio y largo plazo;
- inversiones financieras;
- compras (existencias e inmovilizaciones);
- ventas.

6) Con relación a cada una de las personas jurídicas participantes o participadas entre el 10 y el 25% del capital social y de las personas individuales participantes en por lo menos el 10% del capital social, los mismos datos descritos en el número anterior.

7) Importes globales de los débitos de socios por suscripción de capital y de los anticipos por cuenta de beneficios.

¹ Modificada por el Decreto-Ley nº 228/86.

8) Criterios de valoración de las existencias, con explicación de las eventuales alteraciones de criterio adoptadas con relación al ejercicio anterior, así como expresión de los resultados derivados del cambio.¹ (3)

9) Importe global de cada cuenta de los créditos de dudoso cobro. (23)

10) Importe global de los créditos sobre el personal y débitos para con éste. (25)

11) Saldo de la cuenta "Impuesto de transacciones", en la fecha del balance, el importe liquidado durante el ejercicio, esto es, créditos al Estado menos anulaciones hechas a la empresa.²

12) Desglose de los gastos de personal en las siguientes partidas:

- remuneraciones de los directivos (o del empresario individual);
- remuneraciones adicionales;
- cargas sobre remuneraciones;
- otros gastos de personal.

13) Fondos afectos, por cuentas y sus correspondientes importes. (18)

14) Importe global, para cada cuenta, de los créditos y débitos que se encuentren documentados y no aparezcan

¹ De acuerdo con el Decreto-Ley nº 476/85, esta nota fue modificada aplicándose la nueva redacción a la valoración de las existencias finales de los ejercicios 1.985 y siguientes.

² Modificada por el Decreto-Ley nº 74/85.

explícitamente en el balance.

15) Importe global, para cada cuenta, de los elementos patrimoniales con cargas (hipoteca, fianza mercantil, reserva de dominio, etc) debiendo ser especificadas las garantías prestadas a favor de las personas participantes y participadas en el capital social.

16) Importes globales de las existencias que se encuentren fuera de la empresa (consignadas, en camino, o en custodia por terceros). (22)

17) Con relación a las Inmovilizaciones materiales y en curso, el importe global para cada una de las cuentas, de:

- inmovilizaciones en poder de terceros;
- inmovilizaciones afectas a cada una de las actividades de la empresa;
- inmovilizaciones realizadas en propiedad ajena.⁴ (14)

18) Forma en que se realizó el desembolso de capital, así como en el ejercicio en que tuvo lugar. (35)

19) Participación del Estado en el capital social de la empresa.

20) Participación de las asociadas en el capital social de la empresa.

21) Participación en el Capital social de las personas jurídicas que posean entre el 10 y el 25% del capital y de las personas individuales que posean por lo menos el 10%. (37)

⁴ Modificada por Decreto-Ley nº 274/86.

22) Importe del capital social amortizado.

23) Relación nominal de las acciones, obligaciones y cuentas de participación de capital en sociedades, conteniendo, para cada una de las cuentas, los correspondientes valores nominales, de adquisición y de inventario, así como los criterios de valoración adoptados.¹ (27)

24) Movimientos en las cuentas de la situación neta habidos en el ejercicio, que pueden ser expuestos en un cuadro como el que sigue:

C U E N T A S	Saldo Inicial	Movimiento	Saldo final	Observaciones
51.				
52. Capital social.....				
53. Prestaciones complementarias.....				
54. Capital individual.....				
55. Reservas legales y estatutarias.....				
56. Reservas especiales.....				
57. Reserva de revalorización.....				
58. Reservas libres.....				
59. Resultados pendientes de aplicación.....				
60. Pérdidas y ganancias.....				

¹ De acuerdo con el nº 4 del Decreto-Ley nº 27/87 esta nota pasó a tener la siguiente redacción:

Relación nominal de las acciones y cuotas, incluidas en inversiones financieras, que representen, al menos el 10% del capital de la empresa participada. Las restantes inversiones financieras serán representadas en consonancia con las subcuentas existentes. Deben recogerse los costes de adquisición y los valores nominales, de inventario y de mercado, indicándose también los criterios de valoración adoptados.

25) Movimientos en las cuentas de provisiones habidos en el ejercicio, que pueden ser expresados en un cuadro como el siguiente:¹ (34)

C U E N T A S	Saldo inicial	Constituc. o aumento	Aplicación	Disminuc. o anulación	Saldo final
28. Provisiones para impuestos sobre beneficios:					
29. Provisiones para créditos de dudoso cobro y otros riesgos y compromisos:					
39. Provisiones para depreciación de existencias:					
49. Provisión para inversiones financieras:					

26) Nota describiendo las responsabilidades de la empresa por valores de terceros que le fueron confiados (por ej. títulos en depósito), así como las garantías prestadas o compromisos asumidos (por ej. letras y otros títulos descontados, avales prestados). Esta nota se refiere a las llamadas "cuentas de orden", lo que implica que no se prevean anotaciones para tales cuentas.

27) Disminución de los importes incluidos en cada una de las subcuentas de primer grado de las cuentas "Sector público estatal" cuyo pago se encuentre en mora. (28)

¹ De acuerdo con el Decreto-Ley nº 27/87, este cuadro incluirá como primera cuenta :19. Provisiones para aplicaciones de tesorería.

ESTADO DE ORIGEN Y APLICACION DE FONDOS

Los cuadros que a continuación reflejamos, correspondientes al nuevo plan contable, apenas si contienen diferencias apreciables respecto a los mismos del plan anterior, por lo que solo traeremos los indicados del plan de 1.989.

CUADRO DE ORIGEN Y APLICACION DE FONDOS

ORIGEN DE LOS FONDOS			APLICACION DE LOS FONDOS		
Internos:			Distribuciones:		
Resultados del ejercicio.....	± X		Por aplicación de resultados.....	X	
Amortizaciones.....	X		Por aplicación de reservas.(*).....	X	X
Variación de las provisiones.....	± X	± X			
Externos:			Disminuciones del capital propio:		
Aumentos del capital propio:			Disminuciones de capital y de prestaciones suplementarias.....		X
Aumentos de capital y prestaciones suplementarias.....	X		Movimientos financieros a medio y largo plazo:		
Aumentos de primas de emisión y de reservas especiales.....	X		Aumento de invers. financieras.(*)..	X	
Cobertura de pérdidas.....	X	X	Disminución de deudas con terceros a medio y largo plazo.(*).....	X	
Movimientos financieros a medio y largo plazo:			Aumento de las deudas de terceros a medio y largo plazo.(*).....	X	X
Disminuciones de inversiones financieras.(*).....	X		Aumentos de inmovilizaciones:		
Disminuciones de deudas de terceros a medio y largo plazo.(*).....	X		trabajos realizados para la propia empresa.(*).....	X	
Aumento de las deudas con terceros a medio y largo plazo.....			Adquisiciones de inmovilizado.(*)..	X	X
Disminuciones de inmovilizado:					
Cesiones de inmovilizado (por el valor contable líquido).(*).....		X			
Disminución de los fondos circulantes...		X	Aumento de los fondos circulantes.....		X
		X			X

(*) A desarrollar de acuerdo con las partidas del balance.

CUADRO DE LAS VARIACIONES DE LOS FONDOS CIRCULANTES

1 - Aumentos de existencias. ⁽¹⁾	X	1 - Disminuciones de existencias. ⁽¹⁾	X
2 - Aumentos de deudas de terceros a corto - plazo. ⁽¹⁾	X	2 - Disminuciones de deudas de terceros a -- corto plazo. ⁽¹⁾	X
3 - Disminuciones de deudas a terceros a -- corto plazo. ⁽¹⁾	X	3 - Aumentos de deudas a terceros a corto -- plazo. ⁽¹⁾	X
4 - Aumento de las disponibilidades. ⁽¹⁾	X	4 - Disminución de las disponibilidades. ⁽¹⁾	X
6 - Disminución de los fondos circulantes...	X	5 - Aumento de los fondos circulantes.....	X
	X		X

⁽¹⁾ A desarrollar de acuerdo con las partidas del balance.

Sin embargo, el Plan contable de 1.977 contenía determinadas indicaciones sobre tales cuadros.

1. CONSTRUCCION.

1.1 Estos cuadros se obtienen de la comparación, partida por partida, del balance analítico del ejercicio en comparación con el del anterior.

1.2 Para ello, las cuentas del balance deben ser divididas en dos grupo

- uno con las disponibilidades, créditos y débitos a corto plazo y las existencias;
- otro con las restantes cuentas.

Las provisiones deben ser tratadas en el segundo grupo.

1.3 Se recomienda la elaboración de una hoja de

trabajo con la siguiente disposición:

	Ejercicio N		Ejercicio N-1		Variaciones	
	Activo	Pasivo y situac. neta	Activo	Pasivo y situac. neta	+	-
GRUPO I						
Disponibilidades.....	X		X		X	X
Créditos a corto plazo.....	X		X		X	X
Débitos a corto plazo.....		X		X	X	X
Existencias.....	X		X		X	X
GRUPO II						
Créditos a medio y largo plazo.....	X		X		X	X
Débitos a medio y largo plazo.....		X		X	X	X
Inmovilizaciones.....	X		X		X	X
Capital, reservas y resultados pendientes de aplic....		X		X	X	X
Resultados.....		X		X	X	X
	X	X	X	X	X	X

1.4 Las columnas de las variaciones positivas y negativas, resultan de la comparación de los dos balances, teniendo cuidado de cambiar el signo de las diferencias de las cuentas del segundo miembro del balance (pasivo y situación neta).

1.5 Los totales de las variaciones positivas y negativas deben ser iguales.

1.6 Las variaciones del primer grupo de cuentas sirven para la construcción del segundo cuadro, representando la diferencia, aumento o disminución de los fondos circulantes.

1.7 Las variaciones del segundo grupo sirven para la elaboración del primer cuadro, procurándose, siempre que sea posible, descomponer los respectivos movimientos, ya que se trata normalmente de operaciones poco frecuentes de gran relieve financiero.

2. NOTAS ADICIONALES

2.1 No constituye origen o aplicación de fondos la transferencia de "Inmovilizaciones en curso" a las otras partidas del Inmovilizado.

2.2 Tampoco deben ser consideradas origen o aplicación de fondos las revalorizaciones de activo y la constitución de reservas.

2.3 En nota separada, y en relación a las inversiones que figuran en el cuadro I, debe ser indicado el valor y composición de las adquisiciones en estado de uso.

CAPITULO V.

ESPAÑA
PLAN GENERAL DE
CONTABILIDAD

(BORRADOR)

EL NUEVO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD ESPAÑOL
(BORRADOR)

La incorporación de España a la Comunidad Económica Europea ha obligado a nuestro país a armonizar la legislación mercantil, entre otras, con las disposiciones comunitarias emitidas en forma de directivas.

Este hecho ha motivado la realización de múltiples y profundos cambios en la misma, primero con la aparición de la Ley 19/1988 de 12 de Julio (B.O.E de 15 de Julio) de Auditoría de Cuentas; en segundo lugar la Ley 19/1989, de 25 de Julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de sociedades (B.O.E. de 27 de Julio; el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de Diciembre, (B.O.E. de 27) por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, y, mas tarde, la modificación del Plan General de Contabilidad.

Sin embargo, las exigencias comunitarias de armonización no han sido las únicas razones de la actualización y puesta al día de una legislación que, en el caso de la Ley de Sociedades Anónimas databa de 1.951 y en el del Plan General de Contabilidad de Febrero de 1.973, dadas las alteraciones producidas en estos años en la economía del País y, fundamentalmente, en la estructura y desarrollo de la empresa en general y de las sociedades en particular.

La multiplicación de los intercambios y relaciones entre nuestras empresas y las de otros países, miembros o no comunitarios, las posibilidades de participación en el capital y decisiones de empresas situadas en entornos geográficos muy

distantes y de legislaciones dispares y la libertad de establecimiento consagrada por el Tratado de Roma, no hacía sino ratificar esa necesidad armonizadora a la que hemos aludido.

Como indica el nuevo Plan en su introducción, la obligada armonización de nuestras normas contables con las directivas cuarta y séptima se ha llevado a efecto por la Ley 19/1989 citada, la cual, en los que se refiere al área contable, representa un verdadero estatuto de la información contable española y un paso muy avanzado en el proceso de internacionalización de la misma. En cuanto a esta materia, esta Ley ha modificado sustancialmente el Código de Comercio y las Leyes de Sociedades Anónimas, de Sociedades de Responsabilidad Limitada y de Sociedades Anónimas Laborales, así como la regulación en el primero de los textos citados respecto a las sociedades en comandita por acciones.

Este nuevo Plan (punto 6), "ajustado a las correspondientes disposiciones de la Ley 19/1989, y, por tanto, a la normativa comunitaria, es la obra de un conjunto muy amplio de expertos, profesionales y estudiosos, cuya actividad se inserta en las diferentes parcelas que abarca la información económico-financiera en el mundo moderno. En algunos de su puntos más controvertidos, dicho texto puede considerarse como la expresión de una especie de síntesis entre teoría pura defendida por ciertos grupos de estudiosos y el pragmatismo propio de los profesionales integrados en la empresa. Por estos motivos el nuevo Plan General de Contabilidad se presenta con un razonable equilibrio; su fundamentación radica, por un lado, en concepciones doctrinales aceptadas plenamente por los círculos intelectuales, y por otro, ciertas soluciones específicas se han inspirado también en prácticas contables sanas y fecundas".

Sin embargo, como se recoge en el punto séptimo, "el Plan General de Contabilidad no rompe con el aprobado por el

Gobierno en 1,973. En cuanto a sus líneas generales, se ha procurado que las modificaciones introducidas en él sean las menores posibles, con objeto de que el enlace entre los dos textos pueda producirse sin causar dificultades adicionales a las empresas". Se ha planteado mas bien como una revisión del anterior que como una elaboración enteramente nueva.

No obstante lo indicado, el Plan General de Contabilidad contiene variaciones importantes si se compara con el de 1.973. Diferencias que se encuentran en todas sus partes, y que se refieren tanto a la estructura como al contenido de las mismas.

Este nuevo Plan General contable se divide en cinco (antes, cuatro) apartados:

- * principios contables,
- * cuadro de cuentas,
- * definiciones y relaciones contables,
- * cuentas anuales, y
- * normas de valoración.

De estas cinco partes, la segunda y tercera, ésto es, cuadro de cuentas y definiciones y relaciones contables, no se tiene previsto su obligatoriedad, pues se consideran cumplidos las exigencias armonizadoras impuestas por la Comunidad, con el resto de los apartados citados.

Como se desprende de su comparación con el Plan de 1.973, incluye un apartado más, el primero, dedicado a los principios contables, ahora de obligatoria observancia, toda vez que "se ha considerado conveniente que el Plan General de Contabilidad incluya esta materia, desarrollando, sistematizando y complementando lo dispuesto en el artículo 38 del Código de Comercio". Al tiempo, este texto regula la aplicación facultativa de otros principios, siempre que reunan las condiciones

cautelares que en el mismo se establecen.

Aparte de aspectos del nuevo Plan relativos al cuadro de cuentas, cuentas anuales y métodos de valoración a los que haremos alusión mas adelante, es preciso destacar el amplio tratamiento que el mismo dedica a las operaciones intersocietarias "mediante subgrupos específicos y, a veces, por medio de cuentas concretas, distinguiendo en cada caso las operaciones que corresponden al grupo propiamente dicho y a las empresas asociadas".

En este sentido, entiende que "una empresa forma parte del grupo cuando ambas están vinculadas por una relación de dominio, directa o indirecta, análoga a la prevista en el artículo 42.1 del Código de Comercio¹ para los grupos de sociedades o cuando las empresas están dominadas, directa o indirectamente, por una misma entidad o persona física. Este concepto de dominio no limita el concepto de grupo al caso de que el mismo corresponda a una sociedad mercantil española, ya que se extiende a los casos en que la vinculación se produce a través de entidades extranjeras y a través de personas físicas, nacionales o extranjeras".

¹ Toda sociedad mercantil estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados cuando, siendo socio de otra sociedad, se encuentre con relación a ésta en alguno de los casos siguientes:

- a). Posea la mayoría de los derechos de voto.
- b). Tenga la facultad de nombrar o de destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
- c). Pueda disponer, en virtud de acuerdo celebrados con otros socios, de la mayoría de los derechos de voto.
- d). Haya nombrado exclusivamente con sus votos la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en los dos primeros números de este artículo.

Por empresa asociada, entiende, aquella que sin tratarse de una empresa del grupo, en el sentido anterior, algunas de las empresas que lo forman o la entidad o persona física dominante, ejerce sobre tal empresa una influencia notable. A estos efectos, se presumirá que existe tal influencia notable cuando se produzca una participación en el capital de la empresa que se reputa asociada, de al menos el 20 por ciento si ésta no cotiza en Bolsa o de al menos el 3 por ciento si la misma si lo hace.

Asimismo, se incluyen en las partidas correspondientes a empresas asociadas, las relaciones con empresas multigrupo; entendiéndose por tal aquella gestionada conjuntamente por una empresa del grupo o la entidad o persona física dominante, y uno o varios terceros ajenos al grupo de empresas.

A destacar igualmente el tratamiento dado a las provisiones, (desaparecen las denominadas previsiones) cuyo contenido respecto al de 1.973 es ampliado y modificado el procedimiento de contabilización, en el espíritu de profundizar en el principio de prudencia y contribuir a que las cuentas anuales ofrezcan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

También es objeto de nueva consideración el arrendamiento financiero (leasing) y la contabilización como gasto del ejercicio del impuesto sobre los beneficios sobre el que más tarde volveremos.

Antes de terminar este breve paseo por el nuevo Plan, destacar la clasificación de las operaciones según se trate de hasta doce meses o por encima de este período en corto y largo plazo respectivamente, frente a la clasificación en corto, medio y largo plazo habida en el Plan de 1.973, exigiéndose por

el nuevo Plan que en los créditos y deudas a más de un año, la parte de los mismos que, en su caso, haya de vencer en los próximos doce meses sea contabilizada en el circulante.

Otra novedad introducida (punto 11) es la supresión del grupo 8, destinado en el Plan de 1.973 a las cuentas de resultados. El contenido de este grupo, en forma mas simplificada, se ha trasladado en el nuevo Plan al grupo 1, cuenta 129, Pérdidas y ganancias.

La supresión de este grupo se debe a que en el Plan del año 1.973 tenía una mera finalidad de reclasificación de las diversas partidas para obtener los resultados parciales y márgenes que se establecían en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Con respecto al grupo 0, destinado en el texto de 1.973 a las cuentas de orden y especiales, conocidas en la actualidad como cuentas fuera de balance, se ha decidido su no inclusión en el nuevo Plan General de Contabilidad, optándose por la información correspondiente a las operaciones fuera de balance dentro de la memoria.

El grupo 9, que en el Plan de 1.973 se reservaba para la contabilidad interna o analítica queda también sin desarrollar; de modo que podrá ser utilizado libremente por la empresa del modo que sea más conveniente para su gestión. A estos efectos hay que indicar que dicha contabilidad interna podrá desarrollarse por la empresa de la forma que considere más adecuada para sus fines.

El resto de características del nuevo Plan vienen sistematizadas en el apartado IV de la Introducción que a continuación transcribimos:

Una de las características del Plan general de Conta-

bilidad es que se inserta en la contabilidad europea; su contenido está ajustado a las disposiciones de la IV Directiva, la cual es el mejor exponente del pensamiento y de las prácticas de la Europa comunitaria. La información que facilita el nuevo Plan, por medio de las cuentas anuales, se expresa en términos comparables con la de los demás Estados miembros de la CEE. Además, como se advierte en el apartado 21 de esta Introducción, este Plan está especialmente preparado para que, cuando se aplique por las sociedades que forman parte de grupos nacionales o internacionales, se puedan conocer las operaciones del grupo y de este modo facilitar la elaboración de las cuentas consolidadas.

La obligación de auditoría, que es otra de las novedades introducidas por la reciente reforma, supone un paso más hacia la internacionalización de la contabilidad española, la cual, con el nuevo Plan, cumple su vocación europea.

El Plan, es un texto netamente contable, libre de posibles interferencias, incluidas las de orden fiscal. Su contenido está inspirado en principios contables aceptados por la generalidad de los países e incluidos en la IV Directiva y admitidos por nuestro ordenamiento jurídico. La propia contabilización del Impuesto sobre Sociedades, justifica lo que se acaba de afirmar. En consecuencia, las cuentas anuales facilitarán la información contable pura o información rigurosamente económica; lo cual es necesario para que dichos documentos expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

El Plan es un texto abierto, y por tanto, esta preparado para introducir en él las modificaciones que procedan por la evolución del Derecho de Sociedades de la CEE, el progreso contable, el desarrollo de los instrumentos financieros, la investigación científica y las innovaciones tecnológicas, los

cambios de los elementos que condicionan el mundo de los negocios, etc. La apertura del Plan debe ser muy sensible también a las demandas de información procedentes de los diversos agentes económicos, ahorradores e inversores, mundo del trabajo, consumidores, Administraciones Públicas, etc.

La puesta al día del nuevo Plan General de Contabilidad implica una especie de revisión permanente del mismo, tarea que incumbe en particular al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, pero en la que habrán de colaborar expertos, profesionales y estudiosos de la disciplina contable, bien con sus aportaciones personales o por medio de las instituciones que los agrupan.

Finalmente, otra de las características del nuevo Plan es su flexibilidad. Este texto no debe entenderse como un reglamento rígido que ha de aplicarse en su sentido literal más estricto. El número tan importante de empresas del sistema económico, la pluralidad de sus actividades, su constante evolución en el tiempo y el casuismo tan inmenso y tan cambiante que concurre en los modos de operar del mundo de los negocios, harían imposible la aplicación de una reglamentación contable carente de una razonable flexibilidad.

En el marco de estas ideas es como debe aplicarse el Plan, en este sentido hay que tener en cuenta la voluntariedad en la aplicación del cuadro de cuentas y de las relaciones contables contenidas en la parte segunda y tercera de este texto.

En resumen, como señala Omeñaca García¹ el nuevo Plan General de Contabilidad de 1.990:

¹ OMEÑACA GARCIA, Jesús. "EL NUEVO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD. Guía práctica de adaptación". Ed. Deusto. Bilbao 1.990 Pag. 9.

- Es internacionalista, por que nos integra en las Directivas que la CEE establece para los Estados miembros, en cuanto a las informaciones financieras de las empresas.
- Es actualizador, porque recoge la numerosa normativa aparecida con posterioridad a la publicación del PGC de 1.973, principalmente la relativa a la fiscalidad (Reglamento del Impuesto de Sociedades, que entró en vigor en 1.83, y Reglamento del IVA, que entro en vigor en 1.986).
- Es continuista, porque se ha desarrollado con estructura similar a la de antecesor.
- Es sincero: en su primer párrafo aparece el concepto de "imagen fiel" y las dos últimas palabras de su texto son "imagen fiel". Ello demuestra la importancia que se le da a la fidelidad que ha de tener la información contenida en las cuentas anuales; objetivo al que están supeditados todos los principios contables, como se establece también en la reciente normativa mercantil.
- Es legalista, porque sus conceptos, su contenido y sus modelos de cuentas anuales están respaldados en la legislación mercantil en vigor, principalmente en la Ley 19/1989, de 25 de Julio, 'de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la CEE en materia de sociedades', y en el RDL 1.564/1989, de 22 de Diciembre, 'por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas'.
- Es detallista, no sólo porque completa las numerosas lagunas que existían en el plan anterior, sino porque desglosa pormenorizadamente las operaciones relacionadas con empresas 'del grupo' o 'asociadas' de las que no tienen dichos vínculo, lo cual posibilita una racional consolidación de

balances, obligatoria cuando existen dichos vínculos societarios.

- Es obligatorio, carácter que no reunía de forma general el plan anterior.

PRINCIPIOS CONTABLES

La parte primera del nuevo plan se dedica a los principios contables, cuya aplicación deberá conducir a que las cuentas anuales, formuladas con claridad, expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. Si la aplicación de tales principios no resulta suficiente para que las cuentas anuales de la empresa muestren la imagen fiel, será preciso aportar en la memoria las oportunas explicaciones respecto de los mismos.

Sin embargo, "la formulación expresa de unos principios contables básicos no supone una guía operativa para resolver problemas concretos, pero resulta muy útil acudir a su consulta para encontrar solución al tratamiento contable de un hecho o de una transacción económica que no se encuentra específicamente reglada"¹. De los principios contables "se derivan los criterios detallados a seguir ante diversas problemáticas que pueden plantearse en la contabilización de las transacciones de la empresa o en la preparación de sus cuentas anuales"².

Los principios contables recogidos por el nuevo plan son los siguientes:

Principio de prudencia. Únicamente se contabilizarán los beneficios realizados a la fecha de cierre del ejercicio. Por el contrario, los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o en otro anterior, deberán

¹ CANIBANO CALVO, Leandro.- EL PROYECTO DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD. Nuevos conceptos básicos y modificaciones más sobresalientes con respecto al PGCE de 1.973. Introducción al Borrador del Plan de Contabilidad publicado por LA GACETA DE LOS NEGOCIOS. Barcelona, 1990. Pag. 15.

² ERNST & YOUNG. Manual de gestión/3: "Cómo adaptarse al nuevo Plan General de Contabilidad", Cinco Días, Madrid 1.990. Pag. 11.

contabilizarse tan pronto como sean conocidas; a estos efectos se distinguirán las reversibles o potenciales de las realizadas o irreversibles.¹

En consecuencia, al realizar dicho cierre se tendrán presentes todos los riesgos y pérdidas previsibles, cualquiera que sea su origen. Cuando tales riesgos y pérdidas fuesen conocidos entre la fecha de cierre del ejercicio y aquella en que se establecen las cuentas anuales, sin perjuicio de su reflejo en el balance de pérdidas y ganancias, deberá facilitarse cumplida información de todos ellos en la memoria.

Igualmente se tendrá presente toda clase de depreciaciones, tanto si el resultado del ejercicio fuese positivo como negativo.

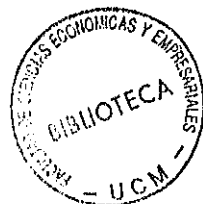
Principio de empresa en funcionamiento. Se considerará que la gestión de la empresa tiene prácticamente duración ilimitada. En consecuencia, la aplicación de los principios contables no irá encaminada a determinar el valor del patrimonio a efectos de su enajenación global o parcial ni el importe resultante en su caso de liquidación.

Principio del registro. Los hechos económicos deben registrarse cuando nazcan los derechos u obligaciones que los mismos originen.

Principio del precio de adquisición. Como norma general, todos los bienes, derechos y obligaciones se contabilizarán por su precio de adquisición o coste de producción.

El principio del precio de adquisición deberá respe-

¹ AECA, "PRINCIPIOS Y NORMAS DE CONTABILIDAD EN ESPAÑA", Doc. nº 1.



tarse siempre, salvo cuando se autoricen, por disposición legal, rectificaciones; en este caso, deberá facilitarse cumplida información en la memoria.

Las deudas se contabilizarán por su valor de reembolso.

Principio del devengo. La imputación de ingresos y gastos al ejercicio deberá hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan y con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellos.

Principio de correlación de ingresos y gastos. El resultado del ejercicio estará constituido por los ingresos de dicho período menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquellos, así como los beneficios y quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la empresa.

Principio de no compensación. En ningún caso podrán compensarse las partidas del activo y del pasivo del balance ni las de gastos e ingresos que integran la cuenta de pérdidas y ganancias, establecidos en los modelos de las cuentas anuales. Se valorarán separadamente los elementos integrantes de las distintas partidas del activo y del pasivo.

Principio de uniformidad. Adoptado un criterio en la aplicación de los principios contables, dentro de las alternativas que, en su caso, éstos permitan, deberá mantenerse en el tiempo y en el espacio en tanto no se alteren los supuestos que motivaron la elección de dicho criterio.

De alterarse estos supuestos podrá modificarse el criterio adoptado en su día; pero en tal caso, estas circunstancias se harán constar en la memoria, indicando la incidencia

cuantitativa y cualitativa de la variación sobre las cuentas anuales.

Principio de importancia relativa. Podrá admitirse la no aplicación estricta de algunos de los principios contables siempre y cuando la importancia relativa en términos cuantitativos de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere las cuentas anuales como expresión de la imagen fiel¹.

En los casos de conflicto entre principios contables obligatorios 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. Sin embargo, el principio de prudencia tendrá carácter preferencial sobre los demás principios.

Asimismo se permite la aplicación facultativa de otros principios contables si reúnen todas y cada una de las siguientes condiciones:

- a) No ser contrarios a los citados antes ni a ninguna otra norma legal.
- b) Haber sido emitidos por organizaciones nacionales o internacionales solventes.
- c) Haber sido aceptados con generalidad por los profesionales nacionales mediante declaraciones expresas de las organizaciones en que aquellos están encuadrados; y,
- d) Tener por objeto la mejor consecución de la imagen fiel del patrimonio, situación financiera y los resultados de la empresa.

¹ LOPEZ DIAZ, Antonio. "EL NUEVO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD". Ponencia presentada al II Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Oviedo, abril de 1.986.

De producirse tal aplicación facultativa, se indicará específicamente en la memoria, con expresa mención de las operaciones afectadas por ellos y de las organizaciones nacionales o internacionales emisoras de los mismos.

Respecto del PGCE de 1.973,¹ éste se limitaba a enumerar, dentro del apartado dedicado a los criterios de valoración los principios de contabilidad, asumidos por el nuevo Plan, siguientes:

1. Principio del precio de adquisición: como norma general, todos los bienes, sean de activo fijo o circulante, figurarán por su precio de adquisición, el cual se mantendrá en balance salvo auténtica reducción efectiva de su valor, en cuyo caso se adoptará el que resulte de dicha disminución.
2. Principio de continuidad: Adoptado un criterio de valoración, deberá mantenerse para los ejercicios sucesivos. No obstante, podrá modificarse a título excepcional, previo estudio fundamentado, haciéndolo constar en el anexo al balance.
3. Principio del devengo: Para la imputación contable al correspondiente ejercicio económico de las operaciones realizadas por la empresa, se atenderá generalmente a la fecha de devengo y no a la de cobro o pago. No obstante, las pérdidas, incluso las potenciales, deberán contabilizarse tan pronto como sean conocidas.

¹ MAS GONZALEZ, L. "PRINCIPIOS CONTABLES EN EL PLAN REVISADO. UNA COMPARACION CON LOS DEL P.G.C.E DE 1.973". Comunicación presentada al II Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Oviedo, abril de 1.986.

4. Principio de gestión continuada: Debe considerarse la gestión de la empresa prácticamente indefinida.

Ahora bien, si la aplicación de los anteriores principios tiene por objeto que las cuentas anuales expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, este concepto, introducido en el derecho nacional y concretamente en el artículo 34 del Código de Comercio² con carácter preferencial, no está expresamente definido en el nuevo plan².

El Institute of Chartered Accountants of Scotland define la imagen fiel, en línea con otras opciones expuestas en páginas anteriores, como "una presentación de cuentas elaborada conforme a los principios contables aceptados, dando una imagen lo mas objetiva posible, sin contener deformaciones intencionales de manipulación, ni omisiones de hechos signifi-

² Artículo 34. 2: Las cuentas anuales deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales.

3. Cuando la aplicación de las disposiciones legales no sea suficiente para mostrar la imagen fiel, se suministrarán las informaciones complementarias precisas para alcanzar ese resultado.

4. En casos excepcionales, si la aplicación de una disposición legal en materia de contabilidad fuera incompatible con la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales, tal disposición no será aplicable. En esos casos, en la memoria deberá señalarse esa falta de aplicación, motivarse suficientemente y explicarse su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.

² ANTOLINEZ COLLET, Susana. "El contenido de la imagen fiel es un concepto filosófico, formulado en unos términos que implican la emisión de juicios de valor". Comunicación presentada al congreso de A.E.C.A., Santander, 1985. Monografía nº 13. A.E.C.A., 1.989.

cativos"¹. Por su parte el prof. Alvarez Melcon² recoge la definición dada por Maurice W. Lee: "Significa una presentación de cuentas establecida según los principios contables aceptados, usando unas cifras lo más exactas posibles o, si no, estimaciones razonables; y clasificar las mismas para muestras, dentro de los límites de la práctica contable actual, una imagen lo más objetiva posible, libre de sesgos voluntarios, distorsión, manipulación u ocultación de hechos importantes".

La imagen fiel es el corolario de aplicar sistemática y regularmente los principios contables, entendiéndolos como el mecanismo capaz de expresar la realidad económica de las transacciones realizadas, se afirma en el nuevo plan, punto 10. Se colige que "tal fidelidad se consigue cuando las cuentas anuales se muestren de conformidad con las disposiciones legales"³.

A tal fin, no serían aplicables las disposiciones legales o exigencias jurídicas relativas a una operación que fueran, excepcionalmente, incompatibles con la imagen fiel que deben mostrar las cuentas anuales.

De este modo, la empresa deberá ajustar sistemáticamente la contabilidad y sus cuentas anuales a los principios legales que les sean aplicables, excepto cuando esta aplicación conduzca a que los registros o la formulación de las cuentas anuales distorsione la imagen que un tercero podría formarse

¹ LAFFARGA BRIONES, Joaquina.- "IMAGEN FIEL: Aproximaciones terminológicas". Cuadernos de Investigación contable, Vol. 2, nº 1, 1.988. Pag. 101.

² ALVAREZ MELCON, Sixto.- "EL PRINCIPIO CONTABLE DE LA IMAGEN FIEL: Una introducción" Fiscalidad y Contabilidad. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1.983. Pag. 13.

³ LUENGO MULET, Pedro.- ANALISIS DEL NUEVO PLAN CONTABLE. Tebar Flores. Madrid, 1.990. Pag. 8.

sobre la 'verdadera', en términos económicos, situación patrimonial y financiera y de los resultados habidos en el ejercicio.

En este sentido, la información contenida en las cuentas anuales debe ser:

- Comprensible: la información ha de ser, dentro de la complejidad del mundo económico, fácil de entender por los usuarios.
- Relevante: debe contener la información verdaderamente significativa para los usuarios sin llegar al exceso de información que iría en contra de la característica anterior.
- Fiable: ausencia de errores significativos en la información suministrada a fin de cumplir el objetivo que se pretende.
- Comparable: la información debe ser consistente y uniforme en el tiempo y entre las distintas empresas.
- Oportuna: la información debe producirse en el momento que sea útil para los usuarios y no con un desfase temporal significativo.

Ya hemos visto que la consecución de la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa es el objetivo primordial, supeditándose los demás a éste. Esto es así en la Directiva comunitaria, en el Código de Comercio y, obviamente, en el Nuevo Plan.

Ahora bien "este 'principio de los principios', poco desarrollado aún doctrinalmente, no ha de confundirse con el principio de 'exactitud', recogido ya en la legislación anterior. El principio de exactitud, en sentido formal, quiere decir conformidad con los asientos contables y, en sentido material significa que las valoraciones son conformes con su

valor efectivo. Según esto, podría haber un balance exacto, pero que no presentase una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados"¹.

Interesa, asimismo, destacar el carácter obligatorio de los principios enunciados en el Plan: "la contabilidad de la empresa se desarrollará aplicando obligatoriamente los principios contables que se indican", así como el carácter preferencial asignado al principio de prudencia sobre los demás.

Con esta prevalencia del principio de prudencia se pretende evitar que la empresa pueda reflejar resultados positivos antes de que los mismos existan efectivamente, reflejando, eso sí, las pérdidas, incluso potenciales desde el momento en que sean conocidas.

Esto pudiera dar lugar a colisiones con la aplicación del principio de correlación de ingresos y gastos, que señala que el resultado del ejercicio estará constituido por los ingresos de dicho período menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquellos, así como los beneficios y quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la empresa.

Este principio de prudencia, si bien no figura de forma expresa en el Plan de 1.973, las verdad es que queda patente su latencia al definir el principio del devengo, así como diversos apartados de los criterios de valoración que mas tarde veremos.

¹ OMENACA GARCIA, Jesús. Op. cit. Pag 14.

LISTA DE CUENTAS: NUEVO PLAN FRENTE AL DE 1.973

A continuación, y al igual que hemos hecho en los casos anteriores, recogemos, en doble columna, las cuentas de los planes nuevo y anterior, con el ánimo exclusivo de destacar algunas de las diferencias fundamentales existentes entre ellos, sin pretender buscar una equivalencia absoluta entre todas las cuentas, cuyos contenidos y funcionamiento pueden no coincidir de un Plan a otro; y ésto pese a la similitud o, incluso, identidad de algunas denominaciones. El orden de algunas cuentas y subgrupos ha sido alterado para facilitar la tarea anterior.

PLAN DE 1.990

GRUPO I

Financiación Básica

10. CAPITAL.

- 100. Capital social.
 - 1000. Capital ordinario.
 - 1001. Capital preferente.
 - 1002. Capital sin derecho a voto.
 - 1003. Capital con derechos restringidos.

101. Fondo social.

102. Capital.

11. RESERVAS.

- 110. Prima de emisión de acciones.
- 111. Reservas de revalorización.

PLAN DE 1.973

GRUPO I

Financiación básica

10. CAPITAL.

- 100. Capital social.
 - 1000. Capital ordinario.
 - 1001. Capital preferente.
 - 1002. Capital con derechos restringidos.

101. Fondo social.

102. Capital

11. RESERVAS.

- 110. Prima de emisión de acciones.
- 111. Plusvalía por revalorización de activo.
- 112. Cuenta de Regularización (Ley 76/1961).

112. Reserva legal.

113. Reservas especiales.

114. Reservas para acciones de la sociedad dominante.

115. Reservas para acciones propias.

116. Reservas estatutarias.

117. Reservas voluntarias.

118. Reserva por capital amortizado

11. RESULTADOS PENDIENTES DE APLICACION.

120. Remanente.

121. Resultados negativos de ejercicios anteriores.

113. Reservas legales.

1130. Reserva legal (art. 106 Ley de S. A.)

114. Reservas especiales.

1140. Previsión para inversiones (art. 39 TRIS).

1141. Reserva para inversiones de exportación (art. 50 TRIS).

1142. Reserva para viviendas de protección oficial (art. 54 TRIS).

1143. Reserva especial de regularización del balance (art. 39 Decreto 315/66).

115. Reservas estatutarias.

116. Reservas voluntarias.

1160. Reservas ordinarias.

1161. Reservas para amortizar obligaciones.

1162. Reservas por obligaciones amortizadas.

1163. Reservas para regularización dividendos.

1164. Reservas para renovación innovalizaciones

103. Capital amortizado.

12. PREVISIONES.

120. Para riesgos.

121. Para diferencias de cambio.

122. Autoseguro.

123. Por aceleración de amortizaciones.

1230. Plan número.....

1231. Plan número.....

13. RESULTADOS PENDIENTES DE APLICACION.

130. Remanente.

131. Resultado negativo del ejercicio 19..

1310. Amortizable (fiscalmente).

1311. No amortizable (fiscalmente).

132. Resultado negativo del ejercicio 19..

1320. Amortizable (fiscalmente).

- 122. Aportaciones de socios para compensación de pérdidas.
- 129. Pérdidas y ganancias.
- 13. INGRESOS A DISTRIBUIR ENTRE VARIOS EJERCICIOS.
 - 130. Subvenciones oficiales de capital.
 - 1300. Subvenciones del Estado.
 - 1301. Subvenciones de otras Administraciones Públicas.
 - 131. Subvenciones de capital.
 - 135. Ingresos por intereses diferidos.
 - 136. Diferencias positivas en moneda extranjera.
- 14. PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS.
 - 140. Para pensiones y obligaciones similares.
 - 141. Para impuestos.
 - 142. Provisión para responsabilidades.
 - 143. Provisión para grandes reparaciones.
 - 144. Fondo de reversión.
- 15. EMPRESTITOS Y OTRAS EMISIONES ANALOGAS.
 - 150. Obligaciones y bonos.
 - 1500. Obligaciones y bonos simples.
 - 1501. Obligaciones y bonos garantizados.
 - 1502. Obligaciones y bonos subordinados.
 - 1503. Obligaciones y bonos cupón cero.
 - 1504. Obligaciones y bonos con opción de suscripción de acciones.
 - 1505. Obligaciones y bonos con participación en beneficios.

- 1321. No amortizable fiscalmente.
- 890. Pérdidas y ganancias.
- 14. SUBVENCIONES EN CAPITAL.
 - 140. Subvenciones oficiales.
 - 1400. Del Estado.
 - 1401. De otras entidades públicas.
 - 141. Otras subvenciones.
- 492. Provisión para responsabilidades.
- 290. Fondo extraordinario de reparaciones. (art. 17.9 del TRIS).
- 291. Otras provisiones para obras y reparaciones extraordinarias.
- 117. Fondo de reversión.
- 15. EMPRESTITOS.
 - 150. Obligaciones y bonos simples.
 - 1500. Obligaciones, emisión
 - 1501. Obligaciones, emisión
 - 1505. Bonos, emisión
 - 1506. Bonos, emisión
 - 1509. Empréstitos emitidos (Dt-Ley 19/61).



151. Obligaciones y bonos convertibles.
152. Obligaciones y bonos garantizados.
153. Obligaciones y bonos garantizados convertibles.
155. Deudas representadas en otros valores negociables.
16. DEUDAS A LARGO PLAZO CON EMPRESAS DEL GRUPO Y ASOCIADAS.
160. Deudas a largo plazo con empresas del grupo.
1600. Préstamos a largo plazo de empresas del grupo
1601. Otras deudas a largo plazo con empresas del grupo.
1600. Préstamos a largo plazo con empresas del grupo.
1609. Otras deudas a largo plazo con empresas del grupo.
161. Deudas a largo plazo con empresas asociadas.
162. Deudas a largo plazo con entidades de crédito del grupo.
163. Deudas a largo plazo con entidades de crédito asociadas.
164. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, empresas del grupo.
165. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, empresas asociadas.
17. DEUDAS A LARGO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS Y OTROS CONCEPTOS.
170. Deudas a largo plazo con entidades de crédito.
1700. Préstamos a largo plazo de entidades de crédito.
1709. Otras deudas a largo plazo de entidades de crédito.
16. PRESTAMOS RECIBIDOS Y OTROS DEBITOS A EMPRESAS GRUPO.
160. Préstamos a largo plazo.
1600. Empresa A.
1601. Empresa B.
161. Préstamos a plazo medio.
162. Préstamos a plazo corto.
165. Acreedores a plazo largo.
1650. Empresa A.
1651. Empresa B.
166. Acreedores a plazo medio.
167. Acreedores a plazo corto.
17. PRESTAMOS RECIBIDOS Y OTROS DEBITOS A EMPRESAS FUERA DEL GRUPO.
170. Préstamos a plazo largo.
1700. De bancos oficiales.
1701. De bancos privados.
1702. De organismos oficiales.
1703. De entidades privadas.

- 171. Deudas a largo plazo.
- 172. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones
- 173. Proveedores de innovizado a largo plazo.
- 174. Efectos comerciales a pagar a largo plazo.
- 18. FIANZAS Y DEPOSITOS RECIBIDOS A LARGO PLAZO.
- 180. Fianzas recibidas a largo plazo.
- 185. Depósitos recibidos a largo plazo.
- 19. SITUACIONES TRANSITORIAS DE FINANCIACION.
- 190. Accionistas por desembolsos no exigidos.
- 191. Accionistas por desembolsos no exigidos, empresas del grupo.
- 192. Accionistas por desembolsos no exigidos, empresas asociadas.
- 193. Accionistas por aportaciones no dinerarias pendientes.
- 194. Accionistas por aportaciones no dinerarias pendientes, empresas del grupo.
- 195. Accionistas por aportaciones no dinerarias pendientes, empresas asociadas.

- 1705. De Organismos internacionales.
- 1706. De bancos e instituciones financieras extranjeras.
- 1707. Con garantía hipotecaria (art. 103 LSA).
- 1709. Préstamos concertados (DT9-Ley 1978).

- 171. Préstamos a plazo medio.
- 175. Acreedores a plazo largo.
 - 1750. Empresa A.
 - 1751. Empresa B.
- 176. Acreedores a plazo medio.
- 18. FIANZAS Y DEPOSITOS RECIBIDOS.
- 180. Fianzas a plazo largo.
- 181. Fianzas a plazo medio.
- 185. Depósitos a plazo largo.
- 186. Depósitos a plazo medio.
- 19. SITUACIONES TRANSITORIAS DE FINANCIACION.
- 190. Accionistas, capital sin desembolsar.
- 191. Accionistas, prima de emisión sin desembolsar.

196. Socios, parte no desembolsada.

198. Acciones propias en situaciones especiales.

192. Socios parte no desembolsada.

193. Acciones propias en situaciones especiales.

1930. Acciones propias (art. 32 LSA).

1931. Acciones propias (art. 47 LSA).

1932. Acciones propias (art. 85 LSA).

1933. Acciones propias (art. 135 LSA).

1934. Acciones propias (art. 144 LSA).

1935. Acciones propias (Ley 83/68).

195. Obligaciones y bonos pendientes de suscripción.

196. Obligaciones y bonos recogidos.

Las diferencias mas sobresalientes que hemos encontrado en este grupo han sido:

1002. Capital sin derecho a voto.

Creada como consecuencia de la incorporación de esta figura en el TRLSA, artículos 90 y 91. Estas acciones sin derecho a voto, cuya cuantía no puede exceder de la mitad del capital social desembolsado, confieren a sus propietarios el derecho a percibir un dividendo mínimo garantizado del 5%. De no existir beneficios para tal reparto, éste deberá efectuarse en los cinco ejercicios siguientes, disfrutando, mientras, los accionistas de derecho de voto en las Juntas generales y especiales. Incorporan, asimismo, el derecho de reembolso preferente en caso de liquidación y el de no resultar afectadas por las reducciones de capital consecuencia de compensación de pérdidas salvo en las condiciones establecidas en el apartado 2 del referido artículo 91.

110. Prima de emisión de acciones.

En esta cuenta, de igual denominación a la anterior hay que hacer la salvedad que no puede, como antes, tener por contrapartida "Accionistas, prima de emisión sin desembolsar" al exigirse en el TRLSA (Art. 47.3) su desembolso íntegro en el

momento de la suscripción.

111. Reservas de revalorización.

Esta cuenta se corresponde mejor con el contenido de la cuenta 112 "Cuenta de regularización" anterior que con la de similar denominación 111 "Plusvalía por revalorización de activo" que deberá traspasar su saldo a la cuenta 117 del nuevo Plan.

112. Reserva legal.

De esta cuenta, antes con el nº 113, debemos recordar que el criterio para su dotación ha variado (Art. 314 TRLSA) en el sentido de que la misma es obligatoria cada ejercicio con beneficios, independientemente de la cuantía de los mismos, y hasta que la tal reserva alcance el 20% del capital social y no del capital desembolsado como preveía el artículo 106 de la reformada LSA. Por otra parte, esta reserva puede ser utilizada para incrementar el capital, siempre y cuando su saldo no sea inferior al 10% del nuevo capital, o bien, para compensar pérdidas cuando no exista otra reserva de libre disposición.

113. Reservas especiales.

Pese a su denominación, esta cuenta no existía en el Plan de 1.973, ya que la cuenta 114 anterior era de carácter voluntario y debe ser traspasada a la actual cuenta 117y con carácter eminentemente fiscal, mientras que ahora tiene carácter obligatorio.

Son nuevas las cuentas 114 "Reservas para acciones de la sociedad dominante" y 115 "Reservas para acciones propias", ambas obligatoria y consecuencia del artículo 79 del TRLSA.

118. Reserva por capital amortizado.

Viene a sustituir a la cuenta 103 "Capital Amortizado" anterior y registra el nominal de las reducciones de capi-

tal realizadas con cargo a beneficios o reservas de libre disposición.

Ha desaparecido el subgrupo 12 "Previsiones" del plan de 1.973 cuyo objeto era la retención de resultados con destino específico a la cobertura de riesgos, es decir destinadas a cubrir la eventualidad de pérdidas en operaciones o bienes concretos por lo que ahora sus conceptos han sido repartidos entre los grupos 11 y 14 que luego veremos.

122. Aportaciones de socios para compensación de pérdidas.

Esta cuenta, que pudiera encubrir reducciones y siguientes ampliaciones de capital, tiene mas posibilidades de existencia en pequeñas sociedades de responsabilidad limitada que en grandes sociedades anónimas.

129. Pérdidas y ganancias.

Dado que esta cuenta contiene el resultado (positivo o negativo) despues de impuestos, pendientes de aplicación, entra a formar parte de los fondos propios. Su contenido es similar al que tenía el grupo 8 anterior.

130 y 131. Subvenciones de capital.

Incluyen exclusivamente aquellas subvenciones no reintegrables frente a criterio anterior de recoger en el subgrupo 14 tanto éstas como las reintegrables. Se gargarán al cierre del ejercicio por la parte de subvención imputada como ingreso en el mismo con abono a la cuenta 775.

135. Ingresos por intereses diferidos.

Cuenta de nueva creación cuyo contenido son los intereses incorporados al nominal de los créditos concedidos en operaciones de tráfico, con vencimiento a largo plazo, y que deberán imputarse a resultados en ejercicios futuros a medida

que los mismos vayan siendo cobrados.

136. Diferencias positivas en moneda extranjera.

De acuerdo con las Normas de Valoración, se deben actualizar los créditos y débitos en moneda extranjera a la cotización de las mismas a la fecha de cierre del ejercicio.

14. Provisiones para riesgos y gastos.

Definidas como "las que tienen por objeto cubrir gastos originados en el mismo ejercicio o en otro anterior, pérdidas o deudas que estén claramente especificadas en cuanto a su naturaleza, pero que, en la fecha de cierre del ejercicio, sean probables o ciertos pero indeterminados en cuanto a su importe exacto o en cuanto a al fecha en se producirán".

Este subgrupo incluye cuentas equivalentes a otras del anterior plan de 1.973 y que figuraban en el grupo 4 (492 Provisión para responsabilidades) y en el 2 (290 y 291, fondos extraordinarios para reparaciones), así como la cuenta 144 "Fondo de reversión" que figuraba antes como cuenta 117 y cuya ubicación actual consideramos más apropiada.

Son nuevas, sin embargo, la cuenta 140 "Provisones para pensiones y obligaciones similares" con objeto de cubrir las obligaciones legales o contractuales referentes al personal de la empresa, y 141 "Provisiones para impuestos", importe estimado de deudas tributarias por indeterminación de su importe y condicionado al cumplimiento de determinadas condiciones.

15. Empréstitos y otras emisiones análogas.

Si bien el contenido es similar al del plan anterior, su tratamiento contable difiere de él. Así, la cuenta 150 recoge las emisiones no convertibles que antes figuraban en las cuentas 150 y 152, y la cuenta 151 refunde a las antiguas 151 y 153. Cualquier otra emisión de renta fija distinta de las antes

citadas deberá contabilizarse en la cuenta 155 "Deudas representadas en otros valores negociables" del nuevo plan.

Asimismo, la parte de las emisiones de obligaciones y bonos con vencimiento a corto plazo deberá traspasarse a las cuentas correspondientes del subgrupo 50 "Emprestitos y otras emisiones análogas a corto plazo".

16. Deudas a largo plazo con empresas del grupo y asociadas.

En este subgrupo se advierte la sustitución del término 'préstamos' por el de 'deudas' mas acorde con la legislación actual y la desaparición del plazo medio con la consiguiente necesidad de llevar estas deudas con vencimiento inferior al año al grupo 5. Asimismo, las cuentas de "Acreedores a plazo" pasa a denominarse "Proveedores de inmovilizado", incluyendo en su concepto los efectos aceptados a tales suministradores. La distinción entre empresas del grupo se hace extensiva a las asociadas.

Del subgrupo 17, destacaremos la nueva cuenta 172 "Deudas a largo plazo transformables en subvenciones" que recoge aquellas subvenciones reintegrables. Si las mismas adquiriesen el carácter de no reintegrable serían abonadas a "Subvenciones de capital", cuentas 130 y 131.

También destaca, frente al criterio establecido en el grupo anterior, la aparición de la cuenta 174 "Efectos comerciales a pagar a largo plazo", si bien el concepto de 'comerciales' en deudas por préstamos es, al menos, discutible.

Desaparece la distinción de medio plazo en las cuentas del subgrupo 18, así como la cuenta 191 "Accionistas, prima de emisión sin desembolsar" toda vez que tal situación, como hemos visto, no está permitida por la legislación en vigor.

GRUPO 2
Inmovilizado
220. GASTOS DE ESTABLECIMIENTO.
200. Gastos de constitución.
201. Gastos primer establecimiento.
202. Gastos de ampliación de capital.
21. INMOVILIZACIONES INMATERIALES.
210. Gastos de investigación y desarrollo.
211. Concesiones administrativas.
212. Propiedad industrial.
213. Fondo de comercio.
214. Derechos de traspaso.
215. Aplicaciones informáticas.
219. Anticipos de inmovilizaciones inmateriales.
22. INMOVILIZACIONES MATERIALES.
220. Terrenos y bienes naturales.

GRUPO 2
Inmovilizado
27. GASTOS AMORTIZABLES.
270. Gastos de constitución.
271. Gastos de primer establecimiento.
272. Gastos de ampliación de capital.
273. Gastos de puesta en marcha.
21. INMOVILIZADO INMATERIAL.
210. Concesiones administrativas.
2100. Del Estado.
2101. De las diputaciones.
2102. De los ayuntamientos.
2103. De otras entidades públicas.
2105. De estados extranjeros.
2106. De otras entidades públicas extranjeras.
211. Propiedad industrial.
2110. Patentes.
2111. Marcas y nombres comerciales.
2112. Procedimientos de fabricación.
212. Fondo de comercio.
213. Derechos de traspaso.
20. INMOVILIZADO MATERIAL.
200. Terrenos y bienes naturales.
2000. Solares sin edificar.
2001. Pincas rústicas.

- 221. Construcciones.
 - 222. Instalaciones técnicas.
 - 223. Maquinaria.
 - 224. Utillaje.
 - 225. Otras instalaciones.
 - 226. Mobiliario.
 - 227. Equipos para proceso de información.
 - 228. Elementos de transporte.
 - 229. Otro inmovilizado material.
23. INMOVILIZACIONES MATERIALES EN CURSO.
- 230. Adaptación de terrenos y de bienes naturales.
 - 231. Construcciones en curso.
 - 232. Instalaciones técnicas en montaje.
 - 233. Maquinaria en montaje.
 - 237. Equipos para procesos de información, en montaje.

- 2005. Invers. de la previsión para inversiones.
 - 2006. Invers. anticipadas de la prev. invers.
 - 2007. Inversiones de la reserva de exportación.
 - 2008. Inversiones (Dtº-Ley 19/61).
 - 2009. Inversiones (Dtº-Ley 18/71).
- 202. Edificios y otras construcciones.
 - 2020. Industriales.
 - 2021. Administrativos.
 - 2022. Comerciales.
 - 2023. Otras construcciones.
 - 209. Instalaciones complejas especializadas.
 - 203. Maquinaria, instalaciones y utillaje.
 - 2030. Maquinaria.
 - 2032. Elementos de transporte interno.
 - 2033. Utiles y herramientas.
 - 2031. Instalaciones.
 - 205. Mobiliario y enseres.
 - 2050. Mobiliario.
 - 2051. Equipo de oficina.
 - 2052. Material de oficina.
 - 206. Equipos para procesos de información.
 - 204. Elementos de transporte.
 - 2040. Material automovil.
 - 2041. Material fluvial.
 - 2042. Material ferroviario.
 - 2043. Material naval.
 - 2044. Material aéreo.
 - 208. Otro inmovilizado material.
 - 207. Repuestos para inmovilizado.
23. INMOVILIZACIONES EN CURSO.
- 230. Adaptación de terrenos y de bienes naturales.
 - 232. Edificios y otras construcciones en curso.
 - 238. Insts. complejas especializadas, en montaje.
 - 233. Maquinaria e instalaciones en montaje.
 - 237. Equipos para procesos de informac., en montaje.

239. Anticipos de inmovilizaciones materiales.
24. INVERSIONES FINANCIERAS EN EMPRESAS DEL GRUPO Y ASOCIADAS.
240. Participaciones en empresas del grupo.
241. Participaciones en empresas asociadas.
242. Valores de renta fija de empresas del grupo.
243. Valores de renta fija de empresas asociadas.
244. Créditos a largo plazo a empresas del grupo.
245. Créditos a largo plazo a empresas asociadas.
246. Intereses a largo plazo de inversiones financieras en empresas del grupo.
247. Intereses a largo plazo de inversiones financieras en empresas asociadas.
248. Desembolsos pendientes sobre acciones de empresas del grupo.
249. Desembolsos pendientes sobre acciones de empresas asociadas.
25. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS PERMANENTES.
250. Inversiones financieras permanentes en capital.
2500. Inversiones financieras permanentes en acciones con cotización oficial.
2501. Inversiones financieras permanentes en acciones sin cotización oficial.
2502. Otras inversiones financieras en capital.
251. Valores de renta fija.
252. Créditos a largo plazo.
4. INVERSIONES FINANCIERAS EN EMPRESAS DEL GRUPO.
240. Acciones con cotización oficial.
241. Acciones sin cotización oficial.
242. Otras participaciones.
243. Obligaciones y bonos.
2430. Oblig. y bonos de entidades españolas.
2431. Oblig. y bonos de entidades extranjeras.
244. Préstamos a plazo largo.
245. Préstamos a plazo medio.
246. Préstamos a plazo corto.
249. Desembolsos pendientes sobre acciones y participaciones.
2490. De sociedades españolas, erigidos.
2491. De sociedades españolas, no erigidos.
2495. De sociedades extranjeras, erigidos.
2496. De sociedades extranjeras, no erigidos.
25. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS PERMANENTES.
250. Acciones con cotización oficial.
251. Acciones sin cotización oficial.
252. Acciones de sociedades de empresas (Ley 196/63)

253. Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado.
254. Créditos a largo plazo al personal.
256. Intereses a largo plazo de valores de renta fija.
257. Intereses a largo plazo de créditos.
258. Imposiciones a largo plazo.
259. Desembolsos pendientes sobre acciones.
26. FIANZAS Y DEPOSITOS CONSTITUIDOS A LARGO PLAZO.
260. Fianzas constituidas a largo plazo.
265. Depósitos constituidos a largo plazo.
27. GASTOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS.
270. Gastos de formalización de deudas.
271. Gastos por intereses diferidos de valores negociables.
272. Gastos por intereses diferidos.
28. AMORTILACION DEL INMOVILIZADO.
254. Préstamos a plazo largo.
2540. Al personal, para adquis. de viviendas.
2541. Al personal, para difusión prop. mobiliar.
255. Préstamos a plazo medio.
259. Desembolsos pendientes sobre acciones.
2590. De sociedades españolas, exigidos.
2591. De sociedades españolas, no exigidos.
2595. De sociedades extranjeras, exigidos.
2596. De sociedades extranjeras, no exigidos.
26. FIANZAS Y DEPOSITOS CONSTITUIDOS.
260. Fianzas a plazo largo.
261. Fianzas a plazo medio.
265. Depósitos a plazo largo.
266. Depósitos a plazo medio.
27. GASTOS AMORTIZABLES.
275. Gastos de emisión de obligaciones y bonos y de formalización de préstamos.
2750. De emisión, modificación y cancelación de obligaciones y bonos.
2751. De formalización, modificación y cancelación de préstamos.
276. Gastos financieros diferidos.
277. Investigaciones, estudios y proyectos a amort.
278. Otros gastos amortizables.
2780. Nueva paridad monetaria (DL9-Ley 2/72).
28. AMORTILACION DEL INMOVILIZADO.

281. Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial.
2810. Amortización acumulada de gastos de investigación y desarrollo.
2811. Amortización acumulada de concesiones administrativas.
2812. Amortización acumulada de propiedad industrial.
2813. Amortización acumulada de fondo de comercio.
2814. Amortización acumulada de derechos de traspaso.
2815. Amortización acumulada de aplicaciones informáticas.
282. Amortización acumulada del inmovilizado material.
2821. Amortización acumulada de construcciones.
2822. Amortización acumulada de instalaciones técnicas.
2823. Amortización acumulada de maquinaria.
2824. Amortización acumulada de utillaje.
2825. Amortización acumulada de otras instalaciones.
2826. Amortización acumulada de mobiliario.
2827. Amortización acumulada de equipos para proceso de información.
2828. Amortización acumulada de elementos de transporte.
2829. Amortización acumulada de otro inmovilizado material.
2829. De instalaciones complejas especializadas.
29. PROVISIONES DE INMOVILIZADO.
291. Provisión por depreciación del inmovilizado inmaterial.
292. Provisión por depreciación del inmovilizado material.
293. Provisión por depreciación de valores mobiliarios a largo plazo de empresas del grupo.

281. Amortiz. acumulada del inmovilizado inmaterial.
2810. De concesiones administrativas.
2811. De propiedad industrial.
280. Amortiz. acumulada del inmovilizado material.
2800. De bienes naturales.
2802. De edificios y otras construcciones.
2803. De maquinaria, instalaciones y utillaje.
2805. De mobiliario y enseres.
2806. De equipos para procesos de información.
2804. De elementos de transporte.
2808. De otro inmovilizado material.
2809. De instalaciones complejas especializadas.
29. PROVISIONES (INMOVILIZADO).
290. Fondo extraordinario de reparaciones (art. 17.9. del T.R.L.S.).
2900. Buque o aeronave A.
2901. Buque o aeronave B.
291. Otras provisiones para obras y reparaciones extraordinarias.
2910. Obra o reparación A.
2911. Obra o reparación B.
292. Provisión por depreciación de terrenos.
293. Provisión por depreciación de inversiones financieras permanentes.

<p>294. Provisión por depreciación de valores mobiliarios a largo plazo en empresas asociadas.</p> <p>295. Provisión para insolvencias de créditos a largo plazo a empresas del grupo.</p> <p>296. Provisión para insolvencias de créditos a largo plazo a empresas asociadas.</p> <p>297. Provisión por depreciación de valores mobiliarios a largo plazo.</p> <p>298. Provisión para insolvencias de créditos a largo plazo.</p>	<p>295. Provisión para insolvencias (art. 17, b. del T.R.I.S.). 1950. Saldo A. 1951. Saldo B.</p> <p>296. Provisión para otras insolvencias.</p>
--	--

El subgrupo 20 "Gastos de establecimiento" recoge parte del contenido del subgrupo 27 del plan del 73. Su contenido, cuentas 200, 201 y 202, son aquellos conceptos afectados por el artículo 194 del TRLSA con las limitaciones y exigencias allí contempladas. Desaparece la cuenta 273 "Gastos de puesta en marcha" que deberá incorporarse a la de Gastos de primer establecimiento o bien a la cuenta 679 "Gastos extraordinarios" si se considera que tal concepto debe ser imputado al ejercicio en que se ha generado.

Respecto del subgrupo 21 "Inmovilizaciones inmateriales" hacer notar el carácter de amortizable de todas las cuentas, frente al criterio anterior según el cual el 'fondo de comercio' y los 'derechos de traspaso' no lo eran. La cuenta 212 "Fondo de comercio" sólo se abrirá si el mismo ha sido adquirido a título oneroso y su plazo de amortización es de diez años como máximo (Art. 194 TRLSA).

Son nuevas las cuentas 210 "Gastos de investigación y desarrollo", 215 "Aplicaciones informáticas", ambas con un período máximo de amortización de cinco años y 219 "Anticipos para inmovilizaciones materiales".

Del subgrupo 22. "Inmovilizaciones materiales" es preciso destacar la exclusión de la cuenta de "Construcciones" el valor de los solares sobre los que se encuentra la edificación, importe que se incorporará a la cuenta de "Terrenos y bienes naturales". Este procedimiento evita los problemas de cálculo de las amortizaciones pero plantea el de la valoración misma cuando el solar no ha sido diferenciado previamente.

Se ha producido un desglose de la cuenta de "Maquinaria, instalaciones y utillaje", antes desarrollada por subcuentas, en tres nuevas cuentas; 223 "Maquinaria", 224 "Utillaje" y 225 "Otras instalaciones". Sin embargo ha desaparecido la cuenta del 73, 207 "Repuestos para inmovilizado" y cuyo saldo deberá traspasarse a la cuenta 229 "Otro inmovilizado material" o a la 322 "Repuestos" según su ciclo de almacenamiento sea o no superior al año.

Las diferencias más significativas en el subgrupo 24. "Inversiones financieras en empresas del grupo y asociadas" radican en la diferenciación entre empresas del grupo por un lado y asociadas por el otro, y en la consideración en el mismo exclusivamente de las inversiones financieras permanentes, dejando las temporales para el subgrupo 53, frente a la concepción anterior que agrupaba a todas, permanentes y temporales en este subgrupo.

25. Otras inversiones financieras permanentes.

Este subgrupo incorpora todas las inversiones financieras permanentes con vencimiento superior a un año, mientras que en el PGCE de 1.973, algunas de éstas, con plazo superior a un año, eran consideradas temporales.

Asimismo, se crean las cuentas 251 "Valores de renta fija", 253 "Créditos a largo plazo por enajenación de inmovi-



lizado", 258 "Imposiciones a largo plazo", y 256 y 257 sobre intereses a largo plazo destinadas a periodificar los mismos.

El subgrupo 27 "Gastos a distribuir entre varios ejercicios" incorpora aquellas cargas financieras que se consideran tiene proyección económica futura. Tienen como límite temporal de amortización la duración de las deudas que los originen.

Mayor desglose encontramos en el subgrupo 28 "Amortización del inmovilizado" debido a la acosideración de conceptos de inmovilizado inmaterial como amortizables y a la disgregación de la cuenta de 'maquinaria, instalaciones y utillaje'.

Destacar, también, que tales amortizaciones deben realizarse 'sistemáticamente' todos los ejercicios y no solo aquellos en que se tiene beneficios, en virtud del principio de prudencia y de lo dispuesto en la norma comunitaria, artículo 31, cc), según el cual "deberán tenerse en cuenta las depreciaciones, tanto si el resultado del ejercicio fuese positivo como negativo".

29. Provisiones de inmovilizado.

Definidas como "expresión contable de las correcciones de valor motivadas por pérdidas reversibles producidas en el inmovilizado", este carácter de reversible se extiende a todo el inmovilizado, excluyéndose, no obstante, aquellas cuyo motivo era exclusivamente periodificador. Al igual que las amortizaciones, las estimaciones de tales pérdidas (reversibles) deberá realizarse de forma sistemática en el tiempo y en todo caso, al cierre del ejercicio.

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.

GRUPO 3

Existencias.

30. COMERCIALES.

300. Mercaderías A.

301. Mercaderías B.

35. MATERIAS PRIMAS Y AUXILIARES.

350. Materias primas A.

351. Materias primas B.

355. Materias auxiliares A.

356. Materias auxiliares B.

36. ELEMENTOS Y CONJUNTOS INCORPORABLES.

360. Elementos A.

361. Elementos B.

365. Conjunto A.

366. Conjunto B.

37. MATERIALES PARA CONSUMO Y REPOSICION.

370. Combustibles.

372. Repuestos.

371. Materiales diversos.

38. EMBALAJES Y ENVASES.

380. Embalajes A.

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. PROVISIONES POR DEPRECIACION DE EXISTENCIAS.

381. Embalajes B.

385. Envases A.

386. Envases B.

34. PRODUCTOS Y TRABAJOS EN CURSO.

340. Productos A.

341. Productos B.

345. Trabajos A.

346. Trabajos B.

32. PRODUCTOS SEMITERMINADOS.

320. Productos A.

321. Productos B.

31. PRODUCTOS TERMINADOS.

310. Productos A.

311. Productos B.

33. SUBPRODUCTOS Y RESIDUOS.

330. Subproductos A.

331. Subproductos B.

335. Residuos A.

336. Residuos B.

39. PROVISIONES POR DEPRECIACION DE EXISTENCIAS.

390. Provisión por depreciación de mercaderías.	390. De mercaderías.
391. Provisión por depreciación de materias primas.	395. De materias primas y auxiliares.
392. Provisión por depreciación de otros aprovisionamientos.	396. De elementos y conjuntos incorporables.
393. Provisión por depreciación de productos en curso.	397. De materiales para consumo y reposición.
394. Provisión por depreciación de productos semiterminados.	398. De productos en curso.
395. Provisión por depreciación de productos terminados.	392. De productos semiterminados.
396. Provisión por depreciación de subproductos, residuos y materiales recuperados.	391. De productos terminados.
	398. De embalajes y envases.

El contenido de este grupo 3 "Existencias" no difiere sustancialmente del actual, si bien su distribución en el mismo ha sido realizada con criterios distintos; ahora en orden a su aparición en el seno de la empresa y repartidas en un menor número de subgrupos como consecuencia de la aparición del 32 "Otros aprovisionamientos" comprensivo de varios de los actuales.

Aparecen las cuentas 328 "Material de oficina" y 368 y 369 "Materiales recuperados". La primera si se considera que su consumo se extiende a más de un ejercicio (en otro caso tendría su lugar en el grupo 6) y las últimas para incorporar aquellos materiales que "por tener valor intrínseco, entran nuevamente en almacén después de haber sido utilizados en el proceso productivo".

El tratamiento contable de las cuentas de este grupo difiere del contemplado en el plan de 1.973, pues si bien sólo tienen movimiento con motivo de la apertura y cierre del ejercicio, ahora tendrán como contrapartidas cuentas de los subgru-

pos 61 y 71 de "Variación de existencias", y no la cuenta 800 "Explotación" desaparecida.

También las cuentas de provisiones, subgrupo 39, son creadas y canceladas con cuentas de gastos e ingresos y no de resultados para adaptar su valoración a los precios de mercado.

GRUPO 1	GRUPO 4
Acreedores y deudores por operaciones de tráfico.	Acreedores y deudores por operaciones de tráfico.
40. PROVEEDORES.	40. PROVEEDORES.
400. Proveedores.	400. Proveedores.
4000. Proveedores (pesetas).	4000. Proveedores (pesetas).
4001. Proveedores (moneda extranjera).	4001. Proveedores (moneda extranjera).
4009. Proveedores, facturas pendientes de recibir o de formalizar.	402. Proveedores, facturas pendientes de recibir o de formalizar.
401. Proveedores, efectos comerciales a pagar.	
402. Proveedores, empresas del grupo.	401. Empresas del grupo, cuenta de proveedores.
4020. Proveedores, empresas del grupo (pesetas).	4010. Empresas del grupo (pesetas).
4021. Efectos comerciales a pagar, empresas del grupo.	
4024. Proveedores, empresas del grupo (moneda extranjera).	4011. Empresas del grupo (moneda extranjera).
4026. Envases y embalajes a devolver a proveedores, empresas del grupo.	
4029. Proveedores, empresas del grupo, facturas pendientes de recibir o formalizar.	
403. Proveedores, empresas asociadas.	
406. Envases y embalajes a devolver a proveedores.	407. Envases a devolver a proveedores.
	4070. Envases a devolver.
	4075. Embalajes a devolver.
407. Anticipos a proveedores.	408. Anticipos a proveedores.
	409. Anticipos a empresas del grupo, cuentas de proveedores.

41. ACREEDORES VARIOS.

- 410. Acreedores, por prestaciones de servicios.
 - 4100. Acreedores por prestación de servicios (pesetas).
 - 4104. Acreedores por prestación de servicios (moneda extranjera).
 - 4109. Acreedores por prestación de servicios, facturas pendientes de recibir o formalizar.
- 411. Acreedores, efectos comerciales a pagar.
- 419. Acreedores por operaciones en común.

43. CLIENTES.

- 430. Clientes.
 - 4300. Clientes (pesetas).
 - 4301. Clientes (moneda extranjera).
 - 4309. Clientes, facturas pendientes de formalizar.
- 431. Clientes, efectos comerciales a cobrar.
 - 4310. Efectos comerciales en cartera.
 - 4311. Efectos comerciales descontados.
 - 4312. Efectos comerciales en gestión de cobro.
 - 4315. Efectos comerciales impagados.
- 432. Clientes, empresas del grupo.
 - 4320. Clientes, empresas del grupo (pesetas).
 - 4321. Efectos comerciales a cobrar, empresas del grupo.
 - 4324. Clientes, empresas del grupo (moneda extranjera).
 - 4326. Envases y embalajes a devolver por clientes, empresas del grupo.
 - 4329. Clientes, empresas del grupo, facturas pendientes de formalizar.
- 433. Clientes, empresas asociadas.
- 435. Clientes de dudoso cobro.

41. OTROS ACREEDORES.

- 410. Acreedores diversos.
 - 4100. Por arrendamientos.
 - 4101. Por reparaciones y conservación.
 - 4102. Por suministros.

42. EFECTOS COMERCIALES PASIVOS.

- 420. Efectos comerciales a pagar.
 - 4200. Efectos a pagar (pesetas).
 - 4201. Efectos a pagar (moneda extranjera).

43. CLIENTES.

- 430. Clientes.
 - 4300. Clientes (pesetas).
 - 4301. Estado Español, cuenta de clientes.
 - 4302. Otras entidades públicas, cta de clientes.
 - 4303. Clientes (moneda extranjera).
- 431. Empresas del grupo, cuenta de clientes.
 - 4310. Empresas del grupo (pesetas).
 - 4311. Empresas del grupo (moneda extranjera).
- 435. Clientes de dudoso cobro.
 - 4350. Clientes de dudoso cobro (art. 17, 6 del T.R.I.S.).
 - 4351. Otros clientes de dudoso cobro.

436. Envases y embalajes a devolver por clientes.
437. Anticipos de clientes.
44. DEUDORES VARIOS.
440. Deudores.
4401. Deudores (pesetas).
4401. Deudores (moneda extranjera).
4409. Deudores, facturas pendientes de formalizar.
441. Deudores, efectos comerciales a cobrar.
4410. Deudores, efectos comerciales en cartera.
4411. Deudores, efectos comerciales descontados.
4412. Deudores, efectos comerciales en gestión de cobro.
4415. Deudores, efectos comerciales impagos.
445. Deudores de dudoso cobro.
446. Deudores por operaciones en común.
46. PERSONAL.
460. Anticipos de remuneraciones.
465. Remuneraciones pendientes de pago.
47. ADMINISTRACIONES PUBLICAS.
437. Envases a devolver por clientes.
4370. Envases a devolver.
4375. Embalajes a devolver.
438. Anticipos de clientes.
439. Anticipos de empresas grupo, etc de clientes.
44. OTROS DEUDORES.
440. Deudores diversos.
4400. Por arrendamientos.
4401. Por prestación de servicios.
4402. Por subvenciones concedidas (entidades privadas).
445. Deudores de dudoso cobro.
4450. Deudores de dudoso cobro (art. 17, 6 del T.R.I.S.).
4451. Otros deudores de dudoso cobro.
45. EFECTOS COMERCIALES ACTIVOS.
450. Efectos comerciales a cobrar.
4500. Efectos a cobrar (pesetas).
4501. Efectos a cobrar (moneda extranjera).
4502. Efectos a negociar (pesetas).
4503. Efectos a negociar (moneda extranjera).
455. Efectos comerciales impagos.
4550. Efectos protestados.
4551. Efectos impagos sin protesto.
46. PERSONAL.
460. Anticipos de remuneraciones.
465. Remuneraciones pendientes de pago.
47. ENTIDADES PUBLICAS.

470. Hacienda Pública, deudor por diversos conceptos.
 4700. Hacienda Pública, deudor por IVA.
 4708. Hacienda Pública, deudor por subvenciones concedidas.
 4709. Hacienda Pública, deudor 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. Impuesto sobre beneficios anticipado y compensación de pérdidas.
 4740. Impuestos sobre beneficios anticipado.
 4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio.
475. Hacienda Pública, acreedor por conceptos fiscales.
 4750. Hacienda Pública, acreedor por IVA.
 4751. Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas.
 4752. Hacienda Pública, acreedor por impuesto sobre sociedades.
 4758. Hacienda Pública, acreedor por subvenciones a reintegrar.
476. Organismos de la Seguridad Social, acreedores.
477. Hacienda Pública, IVA repercutido.
478. Impuesto sobre beneficios diferido.
48. AJUSTES POR PERIODIFICACION.
470. Hacienda Pública, deudor por diversos conceptos
 4700. Por subvenciones concedidas.
 4701. Por desgravaciones fiscales.
 4702. Por devolución de impuestos.
471. Otras entidades públicas, deudoras.
 4710. Diputaciones.
 4711. Ayuntamientos.
 4712. Otras entidades públicas.
472. Organismos de la Seg. Social, deudores.
 4720. Instituto Nacional de Previsión.
 4721. Mutualidad A.
 4722. Mutualidad B.
473. Hacienda Pública, IVA soportado.
474. Hacienda Pública, deudor por IVA.
475. Hacienda Pública, acreedor conceptos fiscales.
476. Otras entidades públicas, acreedoras.
 4760. Diputaciones.
 4761. Ayuntamientos.
 4762. Otras entidades públicas.
477. Organismos de la Seg. Social, acreedores.
 4770. Instituto Nacional de Previsión.
 4771. Mutualidad A.
 4772. Mutualidad B.
478. Hacienda Pública, IVA repercutido.
479. Hacienda Pública, acreedor por IVA.
48. AJUSTES POR PERIODIFICACION.

480. Gastos anticipados.	480. Pagos anticipados. 4800. POR alquileres.
485. Ingresos anticipados.	481. Pagos diferidos. 4810. Comisiones devengadas pendientes de pago.
	485. Cobros anticipados. 4850. De alquileres.
	486. Cobros diferidos. 4860. Comisiones devengadas, pendientes de cobro
49. PROVISIONES POR OPERACIONES DE TRAFICO.	49. PROVISIONES (TRAFICO).
490. Provisiones para insolvencias de tráfico.	490. Para insolvencias (art. 17, 6 del F.R.I.S.). 4900. Clientes de dudoso cobro. 4901. Deudores de dudoso cobro.
499. Provisión para otras operaciones de tráfico.	491. Para otras insolvencias. 492. Para responsabilidades.

Pocas diferencias respecto al contenido de este grupo en el PGCE de 1.973 si bien la nueva redacción del mismo incluye las deudas y créditos por tráfico, independientemente de cual sea su vencimiento. Si se trata de operaciones ajenas al tráfico el destino serán los grupos 1 y 2 o el 5 según sean superiores o no al año. Desaparecen los subgrupos 42 "Efectos comerciales pasivos" y 45 "Efectos comerciales activos", que son absorbidos por los demás, aunque con algunas matizaciones.

El subgrupo 40 "Proveedores" incluye no sólo a los suministradores de bienes definidos en el grupo 3, sino también a los suministradores de servicios (antes cuentas de acreedores) utilizados en el proceso productivo.

La cuenta 402 "Proveedores, facturas pendientes de recibir o formalizar" del plan del 73 se convierte en subcuenta en el nuevo con el número 4009 e igual denominación.

Incluye, igualmente, la cuenta 401 "Proveedores, efectos comerciales a pagar", para reflejar las deudas formalizadas en efectos comerciales aceptados, con exclusión de las demás formas, y que antes eran contempladas en el subgrupo 42.

Se desglosa el contenido de la cuenta 401 del PGCE del 73 de empresas del grupo en 402 "Proveedores, empresas del grupo" que incluye una subcuenta (4021) para los efectos comerciales aceptados, y la 403 "Proveedores, empresas asociadas".

El subgrupo 41 "Acreedores varios" se destina a las cuentas con suministradores de servicios que no tienen la condición de proveedores, debiendo desglosarse si los mismos son empresas del grupo, multigrupo o asociadas. Se crea la cuenta 411 "Efectos comerciales a pagar" en condiciones análogas a las ya consideradas pero que en el plan de 1.973 estaban en el subgrupo 42 sin distinguir si se trataba de proveedores, acreedores o empresas del grupo.

No está prevista en el nuevo plan la consideración de anticipos entregados a estos acreedores, pero se crea una nueva cuenta, la 419 "Acreedores por operaciones en común".

Esta cuenta, amparada en los artículos 239 a 243 del Código de Comercio recoge las deudas cuando la empresa sea partícipe gestor por los beneficios al resto de partícipes no gestores o, en otro caso, por las pérdidas que le correspondan no siendo gestor.

430. Clientes.

Definida en el 73 como "compradores de mercaderías y de los demás bienes definidos en el grupo 3" incrementa su definición en el nuevo plan con "así como con los usuarios de los servicios prestados por la empresa, siempre que constituyan una actividad principal".

431. Clientes, efectos comerciales a cobrar.

Estos efectos, necesariamente aceptados por empresas no vinculadas, de detallan en subcuentas en efectos en cartera (4310), descontados (4311), en gestión de cobro (4312) e impagados (4315). La contabilización de alguna de cuyas formas tenía lugar mediante cuentas de orden (grupo 0). No es posible ya cargar a la cuenta de efectos a cobrar al librar los mismos sino que debe realizarse al ser aceptados por el cliente.

La cuenta 432 "Clientes empresas del grupo" es desglosada ampliamente e incluye subcuentas para los efectos aceptados por estas empresas.

435. Clientes de dudoso cobro.

Desaparecen las connotaciones fiscales de esta cuenta, al tiempo que se obliga a abonar el saldo incobrable con cargo a la cuenta 650 "Pérdidas de créditos comerciales incobrables".

El tratamiento dado al subgrupo 44 "Deudores varios" es similar al del nº 41. Definidos por exclusión como clientes incorporan cuentas de efectos a cobrar, de dudores dudoso cobro y por operaciones en común, pero tampoco están previstas cuentas de anticipos de deudores.

Del subgrupo 47 "Administraciones públicas" se debe destacar en primer lugar la desaparición de las cuentas 471 y 476 de "Otras entidades públicas" deudoras y acreedores respectivamente, así como de las cuentas 474 "Hª Pª, deudora" y 479 "Hª Pª, acreedora" cuyos conceptos ha sido recogidos por las subcuentas 4700 y 4750 de igual denominación.

La cuenta 473 "Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta" se destina a considerar las cantidades retenidas y pagos realizados por la empresa, a cuenta de impuestos en forma

diferente a como se venía realizando.

Nueva es la cuenta 474 "Impuesto sobre beneficios anticipado y compensación de pérdidas", pues no tenía equivalente en el plan de 1.973, destinada a recoger el crédito de impuesto sobre beneficios, derivado de la diferencia entre el impuesto devengado y a pagar, e importe de las cuotas correspondientes a bases imponibles negativas pendientes de compensación, es consecuencia de la incorporación del impuesto sobre la renta de las sociedades como carga del ejercicio.

Curiosa es la consideración como subcuenta del "exceso del impuesto sobre beneficios a pagar respecto al impuesto sobre beneficios devengado" (4740. Impuesto sobre beneficios anticipado) mientras que el "exceso del impuesto sobre beneficios devengado respecto del impuesto sobre beneficios a pagar" merece su concreción en una cuenta (478. Impuesto sobre beneficios diferido).

Las cuentas 480 y 481 sustituyen los términos pagos y cobros por los de gastos e ingresos respectivamente, manteniendo, no obstante, su contenido. Sin embargo, y de acuerdo con el artículo 186 del TRLSA, desaparecen las cuentas 481 y 486 de pagos y cobros diferidos que deberán reflejarse en cuentas de deudas y créditos oportunas.

GRUPO 5

Cuentas financieras.

50. EMPRESTITOS Y OTRAS EMISIONES ANALOGAS A CORTO PLAZO.

500. Obligaciones y bonos a corto plazo.

GRUPO 5

Cuentas financieras.



501. Obligaciones y bonos convertibles a corto plazo.

505. Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo.

506. Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas

509. Valores negociables amortizados.

5090. Obligaciones y bonos amortizados.

5091. Obligaciones y bonos convertibles amortizados

5095. Otros valores negociables amortizados.

51. DEUDAS A CORTO PLAZO CON EMPRESAS DEL GRUPO Y ASOCIADAS.

510. Deudas a corto plazo con empresas del grupo.

5100. Préstamos a corto plazo de empresas del grupo

5109. Otras deudas a corto plazo con empresas del grupo.

511. Deudas a corto plazo con empresas asociadas.

512. Deudas a corto plazo con entidades de crédito del grupo.

5120. Préstamos a corto plazo de entidades de crédito del grupo.

5128. Deudas por efectos descontados en entidades de crédito del grupo.

5129. Otras deudas a corto plazo con entidades de crédito del grupo.

513. Deudas a corto plazo con entidades de crédito asociadas.

514. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, empresas del grupo.

51. ACREEDORES NO COMERCIALES.

510. Por intereses.

5100. De obligaciones, emisión

5101. De obligaciones, emisión

5105. De bonos, emisión

5106. De bonos, emisión

5109. De préstamos.

511. Por obligaciones, bonos y préstamos amortizados.

5110. Obligaciones amortizadas, pendientes de reembolso, emisión

5111. Obligaciones amortizadas, pendientes de reembolso, emisión

5115. Bonos amortizados pendientes de reembolso, emisión

5116. Bonos amortizados pendientes de reembolso, emisión

5119. Préstamos vencidos pendientes de reembolso

513. Por acciones amortizadas.

- 535. Créditos a corto plazo a empresas asociadas.
 - 536. Intereses a corto plazo de inversiones financieras en empresas del grupo.
 - 5360. Intereses a corto plazo de valores de renta fija de empresas del grupo.
 - 5361. Intereses a corto plazo de créditos a empresas del grupo.
 - 537. Intereses a corto plazo de inversiones financieras en empresas asociadas.
 - 538. Desembolsos pendientes sobre acciones a corto plazo de empresas del grupo.
 - 539. Desembolsos pendientes sobre acciones a corto plazo de empresas asociadas.
54. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS TEMPORALES.
- 540. Inversiones financieras temporales en capital.
 - 5400. Inversiones financieras temporales en acciones con cotización oficial.
 - 5401. Inversiones financieras temporales en acciones sin cotización oficial.
 - 5409. Otras inversiones financieras temporales en capital.
 - 541. Valores de renta fija a corto plazo.
 - 542. Créditos a corto plazo.
 - 543. Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado.
 - 544. Créditos a corto plazo al personal.
 - 546. Intereses a corto plazo de valores de renta fija.
 - 547. Intereses a corto plazo de créditos.

53. INVERSIONES FINANCIERAS TEMPORALES.

- 532. Acciones con cotización oficial.
 - 5329. De la Previsión para Inversiones.
- 533. Acciones sin cotización oficial.
- 530. Fondos públicos.
 - 5300. Deuda pública del estado español.
 - 5301. Deuda de diputaciones.
 - 5302. Deuda de ayuntamientos.
 - 5309. Deuda de la Previsión para Inversiones.
- 531. Otros valores de renta fija.
 - 5310. Empresas españolas.
 - 5311. Estados extranjeros.
 - 5312. Corporaciones extranjeras.
 - 5313. Empresas extranjeras.
 - 5319. De la Previsión para Inversiones.
- 534. Préstamos a plazo corto.
 - 5340. Al personal por diversos conceptos.

- 548. Imposiciones a corto plazo.
 - 549. Desembolsos pendientes sobre acciones a corto plazo
55. OTRAS CUENTAS NO BANCARIAS.
- 550. Titular de la explotación.
 - 551. Cuenta corriente con empresas del grupo.
 - 552. Cuenta corriente con empresas asociadas.
 - 553. Cuenta corriente con socios y administradores.
 - 555. Partidas pendientes de aplicación.
 - 556. Desembolsos exigidos sobre acciones.
 - 5560. Desembolsos exigidos sobre acciones de empresas del grupo.
 - 5561. Desembolsos exigidos sobre acciones de empresas asociadas.
 - 5562. Desembolsos exigidos sobre acciones de otras empresas.
 - 557. Dividendo activo a cuenta.
 - 558. Accionistas por desembolsos exigidos.
 - 559. Dividendo a cobrar.
56. FIANZAS Y DEPOSITOS RECIBIDOS Y CONSTITUIDOS A CORTO PLAZO.
- 560. Fianzas recibidas a corto plazo.
 - 561. Depósitos recibidos a corto plazo.
 - 565. Fianzas constituidas a corto plazo.
 - 566. Depósitos constituidos a corto plazo.
57. TESORERIA.

- 535. Imposiciones a plazo fijo.
 - 539. Desembolsos pendientes sobre acciones.
 - 5390. De sociedades españolas, exigidos.
 - 5391. De sociedades españolas, no exigidos.
 - 5395. De sociedades extranjeras, exigidos.
 - 5396. De sociedades extranjeras, no exigidos.
55. OTRAS CUENTAS NO BANCARIAS.
- 550. Con empresas del grupo.
 - 551. Con socios y administradores.
 - 555. Partidas pendientes de aplicación.
 - 559. Dividendo activo a cuenta.
52. FIANZAS Y DEPOSITOS RECIBIDOS.
- 520. Fianzas a plazo corto.
 - 525. Depósitos a plazo corto.
54. FIANZAS Y DEPOSITOS CONSTITUIDOS.
- 540. Fianzas a plazo corto.
 - 545. Depósitos a plazo corto.
57. TESORERIA.

- 570. Caja, pesetas.
- 571. Caja, moneda extranjera.
- 572. Bancos e instituciones de crédito, c/c. vista, pesetas.
- 573. Bancos e instituciones de crédito, c/c. vista, moneda extranjera.
- 574. Bancos e instituciones de crédito, cuenta de ahorro pesetas.
- 575. Bancos e instituciones de crédito, cuenta de ahorro moneda extranjera.

56. AJUSTES POR PERIODIFICACION.

- 584. Intereses pagados por anticipado.
- 585. Intereses cobrados por anticipado.

59. PROVISIONES FINANCIERAS.

- 593. Provisión por depreciación de valores mobiliarios a corto plazo de empresas del grupo.
- 594. Provisión por depreciación de valores mobiliarios a corto plazo de empresas asociadas.
- 595. Provisión para insolvencias de créditos a corto plazo a empresas del grupo.
- 596. Provisión para insolvencias de créditos a corto plazo a empresas asociadas.
- 597. Provisión por depreciación de valores mobiliarios a corto plazo.
- 598. Provisión para insolvencias de créditos a corto plazo.

- 570. Caja, pesetas.

- 571. Caja, moneda extranjera.

- 572. Bancos e instituciones de crédito, c/c. vista, pesetas.

- 573. Bancos e instituciones de crédito, c/c. vista, moneda extranjera.

- 574. Bancos e instituciones de crédito, cuentas de ahorro.

56. AJUSTES POR PERIODIFICACION.

- 580. Intereses a pagar, no vencidos.
- 581. Intereses a cobrar, no vencidos.
- 585. Intereses pagados por anticipado.
- 586. Intereses cobrados por anticipado.

59. PROVISIONES.

- 590. Para insolvencias (art. 17, 6 del T.R.L.S.).
 - 5901. Saldo A.
 - 5902. Saldo B.
- 591. Para otras insolvencias.
- 592. Para depreciación de inversiones financieras temporales.

El contenido de este grupo 5 es similar al de los grupos 1 y 2, si bien con la consideración de corto plazo. En

este sentido, se observa como se han repetido los conceptos de los subgrupos 15, 16, 17, 24 y 25 en los subgrupos 50, 51, 52, 53 y 54 respectivamente, con la calificación de temporal en éstos frente a la de permanente de aquellos. Respecto del Plan de 1.973, se han sustituido las denominaciones de acreedores y deudores por los de deudas y créditos al tiempo que se han incrementado el número de cuentas, con detalle de las relaciones con empresas del grupo y asociadas.

El subgrupo 50 "Empréstitos y otras emisiones análogas a corto plazo" difiere del anterior en denominación y contenido, e incorpora los mismos conceptos que el subgrupo 15 pero con vencimiento a corto plazo. La cuenta 506 "Interés de empréstitos y otras emisiones análogas" recoge parte del contenido de la cuenta 510 "Por interés" del Plan 73. Igualmente, la nueva cuenta 509 "Valores negociables amortizados" incorpora parte del contenido de la cuenta 511 "Por obligaciones, bonos y préstamos amortizados". La cuenta 513 "Por acciones amortizadas" no tiene equivalente en el nuevo plan.

Se incorpora como subgrupo 51, el contenido del subgrupo 16 con la diferencia de referirse al corto plazo y la novedad de las cuentas 516 y 517 sobre intereses a pagar, a corto plazo, a empresas del grupo y asociadas.

Las cuentas 520 y 521 del nuevo plan recogen el contenido de la cuenta 500 del plan del 73, si bien hay que resaltar que la cuenta 524 "Efectos comerciales a pagar a corto plazo" incluye los efectos financieros de documentación de los préstamos, así como la parte correspondiente de la cuenta 505- "Acreedores a plazo corto", que tendrá en la cuenta 523 "Proveedores de inmovilizado a corto plazo" su reflejo para las operaciones documentadas por facturas.

Destaca la inclusión de la subcuenta 5201 "Deudas a



corto plazo por crédito dispuesto" para desglosar los préstamos de los créditos. En éstos, el disponible, dispuesto y límite, eran recogidos en cuentas de orden en el Plan 73.

Los subgrupos 53 y 54, que como hemos dicho son semejantes a los subgrupos 24 y 25, salvo en el plazo de vencimiento, pueden corresponderse, asimismo, con el contenido del subgrupo 53 anterior "Inversiones financieras temporales" aunque debemos destacar la presencia de la cuenta 543 "Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado" cuyo contenido era recogido antes por la cuenta 440 "Deudores diversos". La cuenta 541 "Valores de renta fija a corto plazo" reúne los conceptos de las cuentas 5309 y 531, si bien sus criterios de cargo y abono difieren en la excusión de los intereses devengados y no vencidos.

Del subgrupo 55 "Otras cuentas no bancarias", destacaremos la cuenta 550 "Titular de la explotación" creada para recoger las relaciones entre el empresario y su empresa sin necesidad de hacerlo en una cuenta de capital.

La cuenta 557 "Dividendo activo a cuenta" de igual denominación y contenido que la 559 anterior, tiene la particularidad de que deberá figurar en el pasivo como minoración de fondos propios, frente al criterio anterior. Los requisitos para tales entregas a cuenta están expresados en los artículos 216 y 217 del TRLSA.

Nuevas son las cuentas 556 "Desembolsos exigidos sobre acciones" (desembolsos exigidos y pendientes de pago correspondientes a inversiones financieras en participaciones en capital), 558 "Accionistas por desembolsos exigidos" de contenido opuesto a la 556 (Capital suscrito, pendiente de desembolso, cuyo importe ha sido exigido a los accionistas), y 559 "Dividendo a cobrar" (Créditos por dividendos, sean definitivos o a

cuenta, devengados en el ejercicio"

El subgrupo 56 "Fianzas y depósitos recibidos y contingidos a corto plazo" es una refundición de los subgrupos 52 y 54 del antiguo plan.

Desaparecen las cuentas 580 "Intereses a pagar no vencidos" y 581 "Intereses a cobrar no vencidos" en aplicación de lo dispuesto en el artículo 186 del TRLSA.

Mayor desglose el contenido en el subgrupo 59 "Provisiones financieras" y diferencias en cuanto a los movimientos de sus cuentas encontramos respecto del mismo en su versión de 1.973. Así la necesidad de anulación y nueva dotación en la cuenta 592 (ahora en las cuentas 593, 594 y 597 nuevas) no se produce a no ser que dejen de existir las causas que motivaron su dotación. También difiere el tratamiento de las cuentas de "Provisiones para insolvencias", cuentas 595, 596 y 598 respecto al otorgado por el Plan de 1.973.

GRUPO 6	GRUPO 6
Compras y gastos	Compras y gastos por naturaleza
60. COMPRAS.	60. COMPRAS.
600. Compras e mercaderías.	600. Compras de mercaderías. 6000. Mercaderías A. 6001. Mercaderías B.
601. Compras de materias primas.	601. Compras de materias primas.
602. Compras de otros aprovisionamientos.	602. Compras de materias auxiliares.
	603. Compras de elementos y conjuntos incorporables. 6030. Elementos A. 6031. Elementos B.

- 603. Trabajos realizados por otras empresas.
- 608. Devoluciones de compras y operaciones similares.
 - 6080. Devoluciones de compras de mercaderías.
 - 6081. Devoluciones de compras de materias primas.
 - 6082. Devoluciones de compras de otros aprovisionamientos.
- 609. 'Rappels' por compras.
 - 6090. 'Rappels' por compras de mercaderías.
 - 6091. 'Rappels' por compras de materias primas.
 - 6092. 'Rappels' por compras de otros aprovisionamientos.

61. VARIACION 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. Investigación y desarrollo.
- 621. Arrendamientos y cánones.
- 622. Reparaciones y conservación.

- 6035. Conjuntos A.
- 6036. Conjuntos B.

- 604. Compras de materiales para consumo y reposición.
 - 6040. Combustibles.
 - 6041. Materiales diversos.
 - 6042. Repuestos.

- 606. Compras de embalajes.

- 607. Compra de envases.

- 645. Trabajos realizados por otras empresas.

- 608. Devoluciones de compras.
 - 6080. Mercaderías.
 - 6081. Materias primas.

- 609. 'Rappels' por compras.

64. TRABAJOS, SUMINISTROS Y SERVICIOS EXTERIORES.

- 640. Arrendamientos.
 - 6400. De bienes A.
 - 6401. De bienes B.
- 643. Cánones.
 - 6430. Patentes.
 - 6431. Asistencia técnica.
 - 6432. Marcas y nombres comerciales.
- 641. Reparaciones y conservación.
 - 6410. En bienes A.

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.

634. Impuesto sobre beneficios.

6411. En Bienes B.

644. Remuneraciones a agentes mediadores independ.

6440. Servicios A.

6441. Servicios B.

65. TRANSPORTES Y FLETES.

650. Transportes y fletes de compras.

6500. Mercaderías A.

6501. Mercaderías B.

651. Transportes y fletes de ventas.

6510. Mercaderías A.

6511. Mercaderías B.

652. Otros transportes y fletes.

646. Primas de seguros.

6460. Incendios.

6461. Riesgos catastróficos.

662. Relaciones públicas.

663. Publicidad y propaganda.

642. Suministros.

6420. Agua.

6421. Gas.

6422. Electricidad.

66. GASTOS DIVERSOS.

660. Material de oficina.

661. Comunicaciones.

664. Jurídicos, contenciosos.

665. Servicios auxiliares.

666. Otros gastos.

63. TRIBUTOS.

- 631. Otros tributos.
- 633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios
- 634. Ajustes negativos en la imposición indirecta.
 - 6341. Ajustes negativos en IVA de circulante.
 - 6342. Ajustes negativos en IVA de inversiones.
- 637. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios
- 638. Devolución de impuestos.
- 639. Ajustes positivos en la imposición indirecta.
 - 6391. Ajustes positivos en IVA de circulante.
 - 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.
 - 643. Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones.
 - 649. Otros gastos sociales.
- 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.

- 630. Tributos.
 - 6300. Tributo A.
 - 6301. Tributo B.

61. GASTOS DE PERSONAL.

- 610. Sueldos y salarios.
 - 6100. Remuneraciones fijas.
 - 6101. Remuneraciones eventuales.
 - 6102. Gastos de viaje.
- 616. Transporte del personal.
 - 6160. Servicio propio.
 - 6161. Servicio de otras empresas.
- 617. Seguridad social a cargo de la empresa.
- 618. Otros gastos sociales.
 - 6180. Jubilación y pensiones.
 - 6181. Coadesores.
 - 6182. Economatos.

66. GASTOS FINANCIEROS.

- 661. Intereses de obligaciones y bonos.
 - 6610. Intereses de obligaciones y bonos a largo plazo en empresas del grupo.
 - 6611. Intereses de obligaciones y bonos a largo plazo en empresas asociadas.
 - 6613. Intereses de obligaciones y bonos a largo plazo en otras empresas.
- 662. Intereses de deudas a largo plazo.
 - 6620. Intereses de deudas a largo plazo con empresa del grupo.
 - 6621. Intereses de deudas a largo plazo con empresa asociadas.
 - 6622. Intereses de deudas a largo plazo con entidades de crédito.
 - 6623. Intereses de deudas a largo plazo con otras empresas.
- 663. Intereses de deudas a corto plazo.
 - 6630. Intereses de deudas a corto plazo con empresa del grupo.
 - 6633. Intereses de deudas a corto plazo con empresa asociadas.
 - 6637. Intereses de deudas a corto plazo con entidades de crédito.
 - 6633. Intereses de deudas a corto plazo con otras empresas.
- 664. Intereses por descuento de efectos.
 - 6640. Intereses por descuento de efectos en entidades del grupo.
 - 6641. Intereses por descuento de efectos en entidades asociadas.
 - 6642. Intereses por descuento de efectos en otras entidades de crédito.
- 665. Descuentos sobre ventas por pronto pago.

62. GASTOS FINANCIEROS.

- 620. De ampliación de capital.
 - 6200. Escritura y Registro.
 - 6201. Tributos.
 - 6202. Confección de títulos.
- 621. De emisión, modificación y cancelación de obligaciones y bonos.
- 622. De formalización, modificación y cancelación de préstamos.
- 623. Intereses de obligaciones y de bonos.
 - 6230. Intereses, emisión
 - 6231. Intereses, emisión
- 624. Intereses de préstamos.
 - 6240. Intereses, préstamo A.
 - 6241. Intereses, préstamo B.
- 627. Otros gastos financieros.
 - 6270. Comisiones bancarias por el servicio de pago de dividendos, intereses, etc.
 - 6271. Comisiones bancarias por el cobro de efectos.
 - 6272. Intereses y gastos por descuento de efectos.
- 626. Descuentos sobre ventas por pronto pago.

- 664. Descuentos sobre ventas por pronto pago a empresa del grupo.
- 6651. Descuentos sobre ventas por pronto pago a empresas asociadas.
- 6653. Descuentos sobre ventas por pronto pago a otras empresas.
- 666. Pérdidas en valores mobiliarios a corto plazo.
 - 6660. Pérdidas en valores mobiliarios a corto plazo de empresas del grupo.
 - 6661. Pérdidas en valores mobiliarios a corto plazo en empresas asociadas.
 - 6662. Pérdidas en valores mobiliarios a corto plazo de otras empresas.
- 667. Pérdidas de créditos a corto plazo.
 - 6670. Pérdidas de créditos a corto plazo a empresas del grupo.
 - 6671. Pérdidas de créditos a corto plazo a empresas asociadas.
 - 6673. Pérdidas de créditos a corto plazo a otras empresas.
- 668. Diferencias negativas de cambio.
- 669. Amortización de gastos de formalización de deudas.
- 67. PERDIDAS PROCEDENTES DEL INMOVILIZADO Y OTROS GASTOS EXCEPCIONALES.
 - 670. Pérdidas procedentes del inmovilizado inmaterial.
 - 671. Pérdidas procedentes de inmovilizado material.
 - 672. Pérdidas procedentes de valores a largo plazo.
 - 673. Pérdidas de créditos a largo plazo.
 - 674. Pérdidas por operaciones con acciones y obligaciones propias.
 - 678. Gastos extraordinarios.
 - 679. Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores.
- 68. DOTACIONES PARA AMORTIZACIONES.
 - 680. Amortización de gastos de establecimiento.
- 68. DOTACIONES DEL EJERCICIO PARA AMORTIZACION.
 - 687. Amortización de gastos.

681. Amortización del inmovilizado inmaterial.
682. Amortización del inmovilizado material.
59. DOTACION A LAS PROVISIONES.
691. Dotación a la provisión del inmovilizado inmaterial.
692. Dotación a la provisión del inmovilizado material.
693. Dotación a la provisión de existencias.
694. Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico.
695. Dotación a la provisión para otras operaciones de tráfico.
6950. Dotación a la provisión para devoluciones y "rappels" sobre ventas.
6951. Dotación a la provisión para otras operaciones de tráfico.
696. Dotación a la provisión para valores mobiliarios a largo plazo.
6960. Dotación a la provisión para valores mobiliarios a largo plazo de empresas del grupo.
6961. Dotación a la provisión para valores mobiliarios

6870. De gastos de constitución.
681. De gastos de primer establecimiento.
681. Amortización del inmovilizado inmaterial.
6810. De concesiones administrativas.
6811. De propiedad industrial.
680. Amortización del inmovilizado material.
6800. De bienes naturales.
6802. De edificios y otras construcciones.
6803. De maquinaria, instalaciones y utillaje.
6804. De elementos de transporte.
6805. De mobiliario y enseres.
6806. De equipos para procesos de información.
6808. De otro inmovilizado material.
6809. De instalaciones complejas especializadas.
69. DOTACIONES A LAS PROVISIONES.
690. Dotación al Fondo extraordinario de reparaciones (art. 17,9 del T.R.I.S.).
6900. Buque o aeronave A.
6901. Buque o aeronave B.
691. Dotación a otras provisiones para obras y reparaciones extraordinarias.
6910. Obra o reparación A.
6911. Obra o reparación B.
693. Dotación a la provisión para insolvencias (art. 17, 6 del T.R.I.S.).
6930. Por préstamos incluidos en el grupo 7.
6931. Por clientes y deudores incluidos en el grupo 4.
6932. Por préstamos incluidos en el grupo 5.
694. Dotación a la provisión para otras insolvencias.
695. Dotación a la provisión para responsabilidades.

- rios a largo plazo de empresas asociadas.
6963. Dotación a la provisión para valores mobiliarios a largo plazo de otras empresas.
697. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a largo plazo.
6970. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a largo plazo a empresas del grupo.
6971. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a largo plazo a empresas asociadas.
6972. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a largo plazo a otras empresas.
698. Dotación a la provisión par valores mobiliarios a corto plazo.
6980. Dotación a la provisión para valores mobiliarios a corto plazo de empresas del grupo.
6981. Dotación a la provisión para valores mobiliarios a corto plazo de empresas asociadas.
6982. Dotación a la provisión para valores mobiliarios a corto plazo de otras empresas.
699. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a corto plazo.
6990. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a corto plazo a empresas del grupo.
6991. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a corto plazo a empresas asociadas.
6992. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a corto plazo a otras empresas.

De este grupo vamos a resaltar primeramente la supresión de la denominación de 'por naturaleza' consecuencia de la inclusión en el mismo, no sólo de las cargas de explotación, sino también de las de carácter extraordinario y de la cartera de valores que antes eran consideradas en cuentas del grupo 8.

60. Compras.

Este subgrupo mantiene los criterios de reestructuración expresados en el grupo 3. Así las cuentas 600, 601 y 602 recogerán los aprovisionamientos incluidos en los ubgrupos 30, 31 y 32. No obstante, la cuenta 603 "Trabajos realizados por otras empresas" se corresponde con la 645 del plan 73.

Las anteriores cuentas 600 a 603 se diferencian de sus equivalentes del PGCE de 1.973 en las exigencias de la norma de valoración número 17. La más notable de éstas es la inclusión en las cuentas de compras de los todos los gastos de compras, incluidos transportes, lo que ha dado lugar a la desaparición de la cuenta 650 "Transportes y fletes de compras". Diferentes es, asimismo, el tratamiento de los descuentos y similares incluidos o no en la factura.

61. Variación de existencias.

Este subgrupo, nuevo, de utilización en el cierre de cuentas, recoge la diferencia entre las existencias iniciales y finales de factores de producción (mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos). Esta variación y el subgrupo 60 ponen en evidencia los consumos del ejercicio.

El subgrupo 62 "Servicios exteriores" recopila los contenidos de los subgrupos 64 "Trabajos, suministros y servicios exteriores", 65 "Transportes y fletes" y 66 "Gastos diversos", a excepción de las cuentas 650 y 645 que ya hemos mencionado, la cuenta 660 "Material de oficina" que ha pasado a la cuenta 328 ò 602, y la cuenta 661 "Comunicaciones" que ha sido olvidada por el nuevo plan. Es nueva la cuenta 620 "Investigación y desarrollo" que debe regularizar su saldo con la cuenta 129 e imputarse a la cuenta 210 así como la cuenta 627 "Servicios bancarios y similares" para aquellas 'cantidades satisfechas en concepto de servicios bancarios y similares, que no tengan la consideración de gastos financieros'.

63. Tributos.

Profunda es la transformación a la que se ha sometido este subgrupo. Con una sola cuenta en el PGCE de 1.973, la 630 para recoger los tributos comprendidos en el artículo 26 de la Ley General Tributaria, son, en el nuevo plan, incorporados a la cuenta 631 "Otros tributos".

La nueva cuenta 630 "Impuesto sobre beneficios" recoge el impuesto sobre el beneficio devengado en el ejercicio, con la consideración de gasto del ejercicio. Tal consideración se refiere al impuesto devengado y no al impuesto pagado o a pagar, que no tienen por qué coincidir. Para su contabilización es preciso tener en cuenta las diferencias que pudieran existir entre el resultado contable y la base imponible de dicho impuesto como consecuencia de diferencias 'en la definición de los gastos e ingresos entre el ámbito económico y el tributario', 'entre los criterios temporales de imputación de ingresos y gastos' o la posibilidad de compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

En este sentido, hay que distinguir entre "Diferencias permanentes": 'Las producidas entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos del ejercicio que no revierten en periodos subsiguientes, excluidas las pérdidas compensadas', las "diferencias temporales": 'Las existentes entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos del ejercicio, cuyo origen está en los diferentes criterios temporales de imputación empleado para determinar ambas magnitudes y que, por lo tanto, revierten en periodos subsiguientes' y las "pérdidas compensadas" a efectos de la determinación de la base imponible correspondiente.

Entre las primeras se encuentran las originadas por la inclusión de los gastos contables que no tienen la consideración de deducibles, de acuerdo con lo previsto en el artículo 125 del Reglamento del impuesto de sociedades, entre las que destacaremos las cantidades destinadas a retribuir el capital propio; participaciones en beneficios por cualquier concepto distinto de la contraprestación de servicios personales, cuotas del impuesto sobre sociedades, multas y sanciones, liberalidades, etc., así como los ingresos contables considerados como no integrantes de la base imponible por el artículo 91, 3 del RIS,

tales como los derivados de 'aportaciones realizadas por los socios por su participación en el capital de la sociedad'.

Sobre la diferencias temporales podemos distinguir entre aquellas que representan un incremento de la base imponible respecto del resultado contable, tales como los excesos en las dotaciones de amortizaciones y provisiones y en los ajustes de valor de las existencias realizados por procedimientos distintos de los admitidos por la legislación tributaria, y aquellas de signo contrario derivadas de la imputación de excesos de amortización de ejercicios anteriores así como de gastos contabilizados en ellos.

Podríamos resumir lo anterior señalando que la base imponible por este impuesto es el resultado aritmético de incrementar el resultado contable (ingresos menos gastos, contabilizados en los grupos 6 y 7), equivalente al resultado económico antes de impuestos, con los gastos fiscalmente no deducibles y minorado por los ingresos no computables desde el punto de vista fiscal (diferencias permanentes). Esta base, por el tipo impositivo correspondiente (35% actualmente) menos las bonificaciones y deducciones en la cuota, compondrían el impuesto devengado.

Las diferencias temporales, sin trascendencia en la determinación del resultado económico, representan un impuesto anticipado o diferido que será tratado en las cuentas de periodicación 470 "Impuesto sobre beneficios anticipado" y 478 "Impuesto sobre beneficios diferido". Las pérdidas compensables fiscalmente supondrán un crédito impositivo que minorará el impuesto a ingresar en el futuro (cuenta 4745 "Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio ...").

Si ha lugar a valoraciones distintas de los importes recogidos en 4740, 4745 ò 478, se realizarán los ajustes perti-



entes llevando a resultados las diferencias, por medio de las cuentas 633 (ò 637) "Ajustes negativos (o positivos) en la imposición sobre beneficios" si bien habrá de tener en cuenta el principio de prudencia para no realizar contabilizaciones de impuestos anticipados y créditos impositivos sin la debida seguridad, al tiempo que deben se excluidos aquellos sobre los que existan dudas sobre su posible recuperación.

La cuenta 634 "Ajuste negativos en la imposición indirecta", destinada a detectar los aumentos de los gastos de carácter impositivo como consecuencia de regularizaciones y cambios en la situación tributaria de la empresa, ha sido dividida en las subcuentas 6341 "Ajustes negativos en IVA de circulante" y 6342 "Ajustes negativos en IVA de inversiones" destinadas a contemplar las consecuencias de las regularizaciones anuales derivadas de la aplicación de la regla de prorrata.

64. Gastos de personal.

Destacaremos la desaparición de la cuenta 616 "Transportes del personal" incorporada en la nueva cuenta 629, al igual que los gastos de viaje que figuraban en la 610 del Plan del 73.

Son nuevas las cuentas 641 "Indemnizaciones" y 643 "Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones" cuyos contenidos son las cantidades entregadas para resarcir al personal de algun daño, excluidos las de despido y jubilación, y las cantidades destinadas por la empresa anualmente a planes de pensiones y similares o las destinadas a las estimaciones tendentes a nutrir los 'fondos internos' que tendrían como contrapartida la cuenta 140.

El subgrupo 65 "Otros gastos de gestión" no existía en el 73, pues los mismos solían cargarse directamente en la cuenta de explotación. Ahora pretenden ser un lugar de recogida de

aquellos conceptos que sin ser típicamente de gestión, tampoco tienen la consideración de excepcionales. Respecto de las operaciones en común, ya nos hemos referido antes la comentar las cuentas de acreedores.

Es evidente el desglose y mayor operatividad en la nueva redacción del subgrupo 66 "Gastos financieros" en el que se prescindido de aquellas cuentas que recogían gastos de ampliación de capital, de emisión y modificación y cancelación de obligaciones y bonos y préstamos que han pasado al grupo 2.

Aparece la cuenta 664 "Intereses por descuento de efectos" que soportaba la subcuenta 6272 en el plan de 1.973.

Asimismo, nueva es la cuenta 666 "Pérdidas en valores mobiliarios a corto plazo" en la que se estima como un resultado normal del ejercicio. En el plan de 1973 estas pérdidas tenían como destino la cuenta 830 "Resultados de la cartera de valores".

La cuenta 668 "Diferencias negativas de cambio", no existía como tal en el Plan anterior, si bien era posible la utilización de la cuenta de "Otros gastos financieros" para tal fin, pero cuyo tratamiento contable, respecto de los créditos y deudas en moneda extranjera, ahora viene impuesto por el principio de prudencia y el contenido de las normas de valoración a las que nos remitimos.

67. Pérdidas procedentes del inmovilizado y gastos excepcionales.

Subgrupo inexistente en el plan anterior pues tales pérdidas eran recogidas en cuentas del grupo 8. Así las cuentas 670 y 671 procedentes de la enajenación de inmovilizado material e inmaterial, la 674 consecuencia de operaciones con acciones y obligaciones propias, 678 y 679, de gastos extraordinarios y procedentes de ejercicios anteriores, eran cargados

a la cuenta 820 "Resultados extraordinarios". La cuenta 672 cuyo contenido son las pérdidas procedentes de valores a largo plazo se cargaba a la 830, mientras que la cuenta 673 "Pérdidas de créditos a largo plazo" era cargada a la cuenta de "explotación" si la insolvencia era considerada definitiva y no había sido dotada la correspondiente provisión.

69. Dotación a las provisiones.

Señalaremos que en el plan de 1.973 algunas provisiones eran dotadas con cargo a cuentas de resultados, pero que en el nuevo plan, al no existir estas cuentas, todas las provisiones deben dotarse con cargo a cuentas de gastos, si bien no todas con cargo a este subgrupo, como hemos visto al analizar el subgrupo 14 y que son creadas con cargo a cuentas de los subgrupos 62, 63, 64, 66 y 79.

La cuentas 690 y 691 del PGCE de 1.973, referentes a reparaciones extraordinarias, no tienen equivalente en el nuevo, pues si bien existe la cuenta 143 "Provisión para grandes reparaciones" la misma se dota con cargo a la cuenta 622 "Reparaciones y conservación". Lo propio ocurre respecto de la cuenta 695 (Dotación a la provisión para responsabilidades), pese a la existencia de la cuenta 142 "Provisión para responsabilidades" dotada con cargo a cuentas de los subgrupos 62 ò 67. Si tienen equivalencia, en cambio, las cuentas 694, 697 y 699 (por insolvencias de tráfico y de créditos a largo y corto plazo respectivamente) respecto de las 693 y 694 del plan del 73, si bien su tratamiento contable es diferente.

GRUPO 7

Ventas e ingresos

70. VENTAS DE MERCADERIAS, DE PRODUCCION 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.

708. Devoluciones de ventas y operaciones similares.

7080. Devoluciones de ventas de mercaderías.

7081. Devoluciones de ventas de productos terminados.

7082. Devoluciones de ventas de productos semiterminados.

7083. Devoluciones de ventas de subproductos y residuos.

7084. Devoluciones de ventas de envases y embalajes

709. 'Rappels' sobre ventas.

7090. 'Rappels' sobre ventas de mercaderías.

7091. 'Rappels' sobre ventas de productos terminados.

7092. 'Rappels' sobre ventas de productos semiterminados.

7093. 'Rappels' sobre ventas de subproductos y re-

GRUPO 7

Ventas e ingresos por naturaleza.

70. VENTAS DE MERCADERIAS Y PRODUCTOS TERMINADOS (O INGRESOS POR PRESTACION DE SERVICIOS, POR TRABAJOS REALIZADOS, ETC.).

700. Ventas de mercaderías o productos terminados.

7000. Mercaderías o productos terminados A.

7001. Mercaderías o productos terminados B.

71. VENTAS DE SUBPRODUCTOS Y RESIDUOS.

710. Ventas de subproductos.

7100. Subproductos A.

7101. Subproductos B.

715. Ventas de residuos.

7150. Residuos A.

7151. Residuos B.

72. VENTAS DE ENBALAJES Y ENVASES.

720. Ventas de embalajes.

725. Ventas de envases.

708. Devoluciones de ventas.

7080. Mercaderías o productos terminados A.

7081. Mercaderías o productos terminados B.

709. 'Rappels' sobre ventas.

siños.

7094. "Eppels" sobre ventas de envases y embalajes

71. VARIACION 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. Incorporación al activo de gastos de establecimiento.
- 731. Trabajos realizados para el inmovilizado inmaterial.
- 732. Trabajos realizados para el inmovilizado material.
- 733. Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso.
- 737. Incorporación al activo de gastos de formalización de deudas.

74. SUBVENCIONES A LA EXPLOTACION.

- 740. Subvenciones oficiales a la explotación.

76. TRABAJOS REALIZADOS POR LA EMPRESA PARA SU INMOVILIZ.

- 767. Para establecimiento y puesta en marcha.
- 761. Para inmovilizado inmaterial.
 - 7610. Para propiedad industrial.
- 760. Para inmovilizado material.
 - 7600. En terrenos y bienes naturales.
 - 7602. En edificios y otras construcciones.
 - 7603. En maquinaria, instalaciones y utillaje.
 - 7604. En elementos de transporte.
 - 7606. En equipos para procesos de información.
 - 7607. En repuestos para inmovilizado.
 - 7608. En otro inmovilizado material.
 - 7609. En instalaciones complejas especializadas.
- 763. Para inmovilizaciones en curso.
 - 7630. En adaptación de terrenos y B. naturales.
 - 7632. En edificios y otras construc. en curso.
 - 7633. En maquinaria e instalaciones en montaje.
 - 7636. En equipos para procesos de información, en montaje.
 - 7638. En otro inmovilizado material en curso.
 - 7639. En instalaciones complejas especializadas, en montaje.

75. SUBVENCIONES A LA EXPLOTACION.

- 750. Subvenciones oficiales.

741. Otras subvenciones a la explotación.
75. OTROS INGRESOS DE GESTION.
751. Resultados de operaciones en común.
7510. Pérdida transferida (gestor).
7511. Beneficio atribuido (partícipe o asociado no gestor).
752. Ingresos por arrendamientos.
753. 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 capital.
7600. Ingresos de participaciones en capital de empresas del grupo.
7601. Ingresos de participaciones en capital de empresas asociadas.
7603. Ingresos de participaciones en capital de otras empresas.
761. Ingresos de valores de renta fija.
7610. Ingresos de valores de renta fija de empresas

7500. Del Estado.
7501. De las diputaciones.
7502. De los ayuntamientos.
7503. De otras entidades públicas.
751. Otras subvenciones.
7510. De entidad A.
7511. De entidad B.
73. INGRESOS ACCESORIOS DE LA EXPLOTACION.
738. Otros ingresos.
7380. Arrendamientos.
7381. Desgravación fiscal a la exportación.
7382. Premio de retención.
7383. Devoluciones de impuestos.
731. De propiedad industrial cedida en explotación.
7310. Patentes.
7311. Asistencia técnica.
7312. Marcas y nombres comerciales.
732. Comisiones.
7320. Servicios A.
7321. Servicios B.
730. Por prestación de servicios al personal.
7300. Jubilaciones y pensiones.
7301. Comedores.
7302. Economatos.
735. Prestación de servicios diversos.
74. INGRESOS FINANCIEROS.
740. De acciones y participaciones de empresas del grupo.
741. De obligaciones y bonos y préstamos a cargo de empresas del grupo.

- del grupo.
- 7611. Ingresos de valores de renta fija de empresas asociadas.
- 7613. Ingresos de valores de renta fija de otras empresas.
- 762. Ingresos de créditos a largo plazo.
- 7620. Ingresos de créditos a largo plazo a empresas del grupo.
- 7621. Ingresos de créditos a largo plazo a empresas asociadas.
- 7623. Ingresos de créditos a largo plazo a otras empresas.
- 763. Ingresos de créditos a corto plazo.
- 7630. Ingresos de créditos a corto plazo a empresas del grupo.
- 7631. Ingresos de créditos a corto plazo a empresas asociadas.
- 7633. Ingresos de créditos a corto plazo a otras empresas.
- 765. Ingresos sobre compras por pronto pago.
- 7650. Descuentos sobre compras por pronto pago de empresas del grupo.
- 7651. Descuentos sobre compras por pronto pago de empresas asociadas.
- 7653. Descuentos sobre compras por pronto pago de otras empresas.
- 766. Beneficios de valores mobiliarios a corto plazo.
- 7660. Beneficios en valores mobiliarios a corto plazo de empresas del grupo.
- 7661. Beneficios en valores mobiliarios a corto plazo de empresas asociadas.
- 7663. Beneficios en valores mobiliarios a corto plazo de otras empresas.
- 768. Diferencias positivas de cambio.
- 77. BENEFICIOS PROCEDENTES DEL INMOVILIZADO E INGRESOS EXCEPCIONALES.
- 770. Beneficios procedentes del inmovilizado inmaterial.
- 771. Beneficios procedentes del inmovilizado material.
- 772. Beneficios procedentes de valores mobiliarios a largo plazo.
- 774. Beneficios por operaciones con acciones y obliga-

742. De otras inversiones financieras permanentes.

743. De inversiones financieras temporales.

746. Descuentos sobre compras por pronto pago.

747. Otros ingresos financieros.

ciones propias.

775. Subvenciones de capital transpasadas al resultado del ejercicio.

778. Ingresos extraordinarios.

779. Ingresos y beneficios de ejercicios anteriores.

79. EXCESOS Y APLICACIONES DE PROVISIONES.

790. Exceso de provisión para riesgos y gastos.

791. Exceso de provisión del inmovilizado inmaterial.

792. Exceso de provisión del inmovilizado material.

793. Provisión de existencias aplicada.

794. Provisión para insolvencias de tráfico aplicada.

795. Provisión para otras operaciones de tráfico aplicada.

7950. Provisión para devoluciones y rappels sobre ventas aplicada.

7951. Provisión para otras operaciones de tráfico aplicada.

796. Exceso de provisión para valores mobiliarios a largo plazo.

7960. Exceso de provisión para valores mobiliarios a largo plazo de empresas del grupo.

7961. Exceso de provisión para valores mobiliarios a largo plazo de empresas asociadas.

7963. Exceso de provisión para valores mobiliarios a largo plazo de otras empresas.

797. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a largo plazo.

7970. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a largo plazo de empresas del grupo.

7971. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a largo plazo de empresas asociadas.

7973. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a largo plazo de otras empresas.

798. Exceso de provisión para valores mobiliarios a corto plazo.

7980. Exceso de provisión para valores mobiliarios a corto plazo de empresas del grupo.

7981. Exceso de provisión para valores mobiliarios

79. PROVISIONES APLICADAS A SU FINALIDAD.

790. Reparaciones extraordinarias (art. 17, 9 del T.R.I.S.) cubiertas con provisiones.

791. Otras reparaciones extraordinarias cubiertas con provisiones.

793. Insolventes (art. 17, 6 del T.R.I.S.) cubiertas con provisiones.

794. Otras insolvencias cubiertas con provisiones.

795. Responsabilidades cubiertas con provisiones.

- a corto plazo de empresas asociadas.
- 7983. Exceso de provisión para valores mobiliarios a corto plazo de otras empresas.
- 799. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a corto plazo.
- 7990. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a corto plazo de empresas del grupo.
- 7991. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a corto plazo de empresas asociadas.
- 7993. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a corto plazo de otras empresas.

Al igual que ha ocurrido en el grupo 6, se ha suprimido el término 'por naturaleza' en el título del grupo, en clara referencia a que éste grupo comprende también los resultados considerados como ajenos a la explotación y que en el plan del 73 eran llevados a cuentas del grupo 8. Su estructura es similar a la del grupo 6, por lo que es posible establecer cierto paralelismo entre los distintos subgrupos.

70. Ventas de mercaderías, de producción propia, de servicios, etc.

Este subgrupo refunde algunos conceptos incuidos antes en los subgrupos 70, 71 y 72. Respecto de los abonos en las cuentas de este subgrupo, la norma 18 de las de valoración introduce algunas modificaciones respecto a las de 1.973.

El subgrupo 71 "Variación de existencias" se destina a recoger, al cierre, las diferencias entre las existencias finales e iniciales, correspondientes a los subgrupos 33, 34, 35 Y 36, trasladando el saldo resultante a la cuenta 129. La diferencia conceptual respecto al similar subgrupo 61, no es sino la incorporación del concepto de valor añadido a los bienes contemplados por cada uno de ellos.

73. Trabajos realizados por la empresa.

Este subgrupo podría tener su equivalencia en el 76

del plan de 1.973, excepción hecha de la cuenta 767, al no existir cuenta de 'gastos de puesta' en marcha' en el nuevo plan. Asimismo, la aparición de la cuenta 737 "Incorporación al activo de gastos de formalización de deudas", con contrapartida en la cuenta 270 de "gastos de formalización de deudas" y que se corresponde con la cuenta 275 del PGCE del 73.

La única diferencia resaltable en el subgrupo 75 "Otros ingresos de gestión" es la consideración de la cuenta 751 "Resultados de operaciones en común" cuyo tratamiento es similar al que hemos analizado en los grupos anteriores.

76. Ingresos financieros.

Antes contenidos en el subgrupo 74, hay que hacer notar que los dividendos a favor de la entidad recogidos en las cuentas 740, 742 ò 743 dependiendo del tipo de inversión son recogidos por el nuevo plan en la cuenta 760 "Ingresos de participaciones en capital", distinguiéndose la procedencia de los mismo mediante subcuentas. De forma similar se procede en el caso de intereses a favor de la empresa procedentes de inversiones en valores de renta fija, abonados en las cuentas 741 y 743 del plan 73 y que son incorporados a la nueva 671 con desglose por subcuentas según procedan de empresas del grupo o asociadas. Lo propio podemos afirmar de los intereses procedentes de préstamos y otros créditos recogidos en la cuenta 762 y con detalle para empresas del grupo, asociadas y otras.

La cuenta 766 "Beneficios en valores mobiliarios a corto plazo" cuyo contenido son los resultados positivos obtenidos en la realización de valores del grupo 5 se corresponde con la cuenta del grupo 8 anterior "resultados de la cartera de valores" ahora inexistente.

En cuanto a las 'diferencias positivas de cambio', recordamos lo dicho a este respecto en el grupo anterior, con especial referencia a la consideración del principio de pruden-

cia y normas de valoración de las cuentas en moneda extranjera.

77. Beneficios procedentes del inmovilizado e ingresos excepcionales.

Como en el grupo 6, este subgrupo no existía en el plan de cuentas de 1.973, abonándose tales beneficios en cuentas del grupo 8 y es válido lo comentado entonces.

Sin embargo, el contenido de la cuenta 775 "Subvenciones de capital traspasadas al resultado del ejercicio, no existía en el plan del 73, por ser posterior su regulación en el Reglamento del Impuesto de sociedades, debiendo recoger la parte de tal subvención imputable al ejercicio procedente de la cuenta 130.

La cuenta 779 "Ingresos y beneficios de ejercicios anteriores" es definida como "ingresos y beneficios relevantes correspondientes a ejercicios anteriores" permitiendo que sean contabilizados como por naturaleza aquellos con poca importancia relativa.

79. Excesos y aplicaciones de provisiones.

Notese la diferenciación semántica introducida en la denominación de este subgrupo respecto del mismo en el plan de 1.973. Se habla ahora de 'excesos' y 'aplicaciones' de provisiones mientras que antes solo se aludía a las 'aplicadas'. La razón es la distinta función que cumplen tales provisiones y el consiguiente tratamiento contable diferenciado. Así, en el plan 73, se habla de 'aplicación' de la provisión dotada, en el nuevo plan este concepto solo acompaña a las cuentas relacionadas con los grupos 3 y 4. Contablemente ocurre que tales cuentas son creadas al cerrar el ejercicio y considerar existencia de riesgo o pérdida, y se cancela al cierre del ejercicio siguiente por la dotación del ejercicio anterior, en contra de lo que ocurre con aquellas otras en que tal término no es incluido

en su definición.

	GRUPO 8
	RESULTADOS
	80. EXPLOTACION.
	800. Explotación.
	82. RESULTADOS EXTRAORDINARIOS.
	820. Resultados extraordinarios.
	83. RESULTADOS DE LA CARTERA DE VALORES.
	830. Resultado de la cartera de valores.
	89. PERDIDAS Y GANANCIAS.
	890. Pérdidas y ganancias.
	GRUPO 9
	Cuentas de orden y especiales.

Este grupo no ha sido incorporado al nuevo plan. El contenido de las cuentas 800 "Explotación", 820 "Resultados extraordinarios" y 830 "Resultados de la cartera de valores" se recoge en este nuevo Plan en cuentas de los grupos 6 y 7, como hemos visto. Los saldos de estos dos grupos se regularizan en

una cuenta de "Perdidas y ganancias" pero cuyo código es 129 al estar incluida en el grupo primero, subgrupo 20 resultados pendientes de aplicación.

Tampoco ha sido incorporado el grupo 0 "Cuentas de orden y especiales" al estimarse que la información contenida en las mismas puede ser facilitada, mejor y de manera mas completa, en la memoria.

NORMAS DE VALORACION

Como se indica en la introducción al Plan general de Contabilidad, punto 18, la quinta parte del mismo "comprende las normas de valoración. Están ajustadas a las reglas contenidas en el Código de Comercio y en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, y constituyen un desarrollo de los principios contables a los que se refiere la primera parte del Plan.

Las normas de valoración del nuevo Plan suponen un buen avance si se compraran con las del texto de 1.973¹. Las primeras incluyen no solo el pensamiento europeo reflejado en la IV Directiva, sino también el progreso contable de los últimos años. Como puede observarse, dichas normas se inspiran particularmente en el principio de prudencia, dado el carácter preferencial del mismo; principio que se aplica en el marco de una razonable flexibilidad".

En orden a conseguir que la información contenida en los estados contables sea fiel reflejo de la real situación en que se encuentra la empresa, la formulación de estas normas de valoración básicas adquiere un particular importancia, máxime si se considera que su aplicación es obligatoria. Las mismas tienen como cometido el desarrollo de los principios contables enunciados antes estableciendo los "criterios y reglas de aplicación a operaciones o hechos económicos, así como a diversos elementos patrimoniales".

En este sentido, se establece que los elementos de

¹ Y también respecto de las contenidas en el artículo 104 de la Ley de Sociedades Anónimas de 1.951.



inmovilizado material¹ sean valorados al precio de adquisición o al coste de producción, si bien, para aquellos bienes adquiridos a título gratuito, será de utilización el valor venal, entendido éste como el precio que estaría razonablemente dispuesto a pagar el comprador eventual teniendo en cuenta el estado y situación en que se encuentre dicho bien.

Por precio de adquisición entiende aquel que, además del importe facturado por el vendedor, incluye todos los gastos adicionales que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, y por coste de producción aquel compuesto por el coste de adquisición de los materiales incorporados, los costes directamente aplicables y la parte que de los costes indirectos del período le sean imputables. En ambos casos, y a diferencia del anterior, el nuevo plan contable permite la inclusión en los mismos de los gastos financieros, siempre que éstos se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento y hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otra tipo de financiación ajena. Su activación debe ser señalada en la memoria².

Del valor de los bienes de inmovilizado material deberán deducirse las amortizaciones practicadas, que habrán sido establecidas sistemáticamente de acuerdo con la vida útil de los mismos, atendiendo a la depreciación que normalmente padezcan, por su funcionamiento, uso y disfrute, sin olvidar consideraciones debidas al fenómeno de obsolescencia que pudiera afectarles. En el texto, "se omite cualquier referencia al

¹ AECA. "PRINCIPIOS CONTABLES PARA EL INMOVILIZADO MATERIAL". nº 2.

² Véase SANCHEZ FERNANDEZ DE VALDERRAMA, José Luis.- "LA ACTIVACION DE CARGAS FINANCIERAS Y LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS". Monografía nº 11. I.P.P. Mº de Economía y Hacienda. Madrid, 1.987. Pags. 49 a 88.

equilibrio entre amortizaciones técnicas y financieras"¹. Asimismo, deberán efectuarse las correcciones de valor necesarias para atribuir a cada elemento el menor valor de mercado que le corresponda al cierre del ejercicio.

De producirse una depreciación duradera pero no irreversible deberá efectuarse la correspondiente dotación a la provisión. Si, por el contrario, la depreciación se juzga irreversible y diferente de la amortización sistemática, se registrará directamente la pérdida y la minoración del valor del bien en cuestión.

Respecto de las normas particulares, destacar que el valor de los terrenos edificados deberá ser desglosado y figurar separadamente del de los edificios y demás construcciones. Los gastos de renovación, ampliación o mejora de elementos de inmovilizado material deberán ser considerados como un mayor importe de los mismos en tanto que supongan un aumento de su capacidad, productividad, o alargamiento de su vida útil.

Si de las condiciones económicas de un arrendamiento financiero se desprende que se trata de una adquisición, así deberá ser registrado en la correspondiente partida del inmovilizado. Análogamente, si se trata de una enajenación vinculada con un posterior arrendamiento financiero de tales bienes, deberá considerarse como un procedimiento de financiación y no como una venta.

En cuanto al inmovilizado inmaterial², el tratamiento es similar al señalado para el material respecto a la valoración, amortizaciones y provisiones, si bien hay que resaltar

¹ LUENGO MULET, Pedro. Op. cit. pag. 9.

² AECA. "PRINCIPIOS CONTABLES PARA EL INMOVILIZADO INMATERIAL". nº 3.

que los gastos de investigación y desarrollo podrán ser considerados gastos del ejercicio o activarse en el supuesto de estar perfectamente individualizados y su coste claramente establecido para su distribución en el tiempo y, además, existir fundadas razones de éxito técnico de tal proyecto. Deberán amortizarse a la mayor rapidez y, en cualquier caso, antes de los cinco años desde la fecha de activación¹. Hasta que tales gastos no hayan sido completamente amortizados, o constituidas reservas disponibles por igual importe, no se permite distribución de dividendos.

El fondo de comercio y los derechos de traspaso sólo podrán figurar en el activo si han sido adquiridos en forma onerosa y deberán ser amortizados sistemáticamente, con diversas limitaciones en el tiempo.

Los gastos de establecimiento, valorados por su precio de adquisición o coste de producción, serán, asimismo, amortizados en forma sistemática, en período no superior a cinco años, durante los cuales rige la prohibición de reparto de beneficios a que antes hemos aludido.

En la valoración de los valores mobiliarios hay que reseñar que del precio de adquisición o suscripción hay que deducir el importe de los dividendos o intereses explícitos devengados y no vencidos con el fin de evitar su activación por importe superior. Asimismo, al cierre, los valores admitidos a cotización oficial deberán valorarse por el menor entre el precio de adquisición o de mercado. Este último será, igualmente, el menor valor entre la cotización media del último trimestre y la cotización oficial al día del de cierre.

Incorpora el nuevo plan, criterios de valoración para

¹ Véase el artículo 106, apartado a) de la Ley 19/1.989.

acciones propias a las que es aplicable el apartado anterior; créditos y deudas no comerciales que deberán figurar por el importe efectivamente entregado y valor de reembolso respectivamente; clientes, proveedores, deudores y acreedores de tráfico que figurarán en el balance por su valor nominal, debiendo realizarse correcciones valorativas y dotando las oportunas provisiones.

Las existencias¹ se valorarán al precio de adquisición o al coste de producción, si bien habrá que realizar las oportunas correcciones si su valor de mercado u otro que le pudiera corresponder resultara inferior a aquellos, con la consiguiente dotación a las cuentas de provisiones si tal depreciación es considerada como irreversible. Este valor de mercado, a efectos valorativos, será el menor entre el de reposición y el neto de realización, definido éste como diferencia entre el valor estimado de venta y los gastos de comercialización.

Si se trata de bienes cuyo precio de adquisición o coste de producción no resulta identificable de modo individualizado, se adoptará el método del precio o coste medio ponderado, siendo, también, aceptable métodos FIFO, LIFO y análogos.

Diferencias de cambio en moneda extranjera.² Este apartado, con diferencias notables respecto al plan de 1.973,

¹ AECA. "PRINCIPIOS CONTABLES PARA LAS EXISTENCIAS". Nº 8.

² AECA. "PRINCIPIOS CONTABLES PARA EL TRATAMIENTO DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO EN MONEDA EXTRANJERA". nº 4. Véase, asimismo, BUSTO MARROQUIN, B. y NIÑO AMO, M. "TRATAMIENTO DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO EN MONEDA EXTRANJERA EN EL PROYECTO DEL NUEVO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD". Rev. Técnica Contable, enero de 1.990, y SANCHEZ, FERNANDEZ DE VALDERRAMA, J.L. "EL TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO Y SU ACTIVACION EN EL MARCO DE LA DOCTRINA CONTABLE Y DEL BORRADOR DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD". Rev. Técnica Contable, agosto de 1.986.

pretende analizar el efecto que sobre las distintas partidas pueda tenerlas alteraciones de paridad de las monedas extranjeras.

Como norma general, su conversión en moneda nacional se hará aplicando al precio de adquisición o al coste de producción el tipo de cambio vigente en la fecha en que los bienes se hubiesen incorporado al patrimonio, estableciéndose, no obstante, algunas reglas particulares para la valoración de determinados elementos a la fecha del cierre del ejercicio. Así para el inmovilizado material e inmaterial y para las existencias el valor anterior no podrá superar al de mercado al cierre, con la consiguiente dotación de provisión, en su caso.

Para los valores mobiliarios, su valoración a cierre no podrá exceder de la que resulte de aplicar el tipo de cambio vigente en tal fecha, al valor que tuvieren los títulos en el mercado.

La conversión a moneda nacional de la moneda extranjera y otros medios líquidos en poder de la empresa se hará aplicando el tipo de cambio vigente el día de su incorporación al patrimonio, regularizándose al cierre por el tipo de cambio en ese momento. Si como resultas de esta nueva valoración se diera una diferencia negativa o positiva, de cargará o abonará al resultado del ejercicio.

Respecto de los créditos y débitos, valorados por conversión en moneda nacional en la fecha de operación, serán ajustados al cierre en función del tipo de cambio en vigor tal día (sólo por la parte de riesgo no cubierto si existe seguro de cambio). En virtud del principio de prudencia, las diferencias positivas no realizadas que se produzcan no serán integradas en los resultados sino que serán llevadas a una cuenta de diferencias positivas en moneda extranjera. En cambio, las diferencias de signo contrario serán imputadas al resultado del

período.

El IVA soportado no deducible entrará a formar parte del precio de adquisición de los bienes de inversión o del circulante, así como de los servicios que sean objeto de las operaciones gravadas por este impuesto¹. Sin embargo, no serán alteradas las valoraciones iniciales por los ajustes en el importe del IVA soportado no deducible consecuencia de la regularización derivada de la prorrateo definitiva.

En la contabilización del Impuesto sobre Sociedades,² se considerarán las diferencias que puedan existir entre el resultado contable y el resultado fiscal, entendiéndose éste como la base imponible del impuesto, siempre que las mismas se deban a diferencias en la definición de los gastos e ingresos entre el ámbito económico y tributario; a diferencias entre los criterios temporales de imputación de ingresos y gastos utilizados en los indicados ámbitos o, la admisión en el ámbito fiscal de la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. Asimismo distingue entre las diferencias permanentes, las diferencias temporales y las pérdidas compensadas, afectos de determinación de la base imponible³.

El gasto a considerar por el impuesto de sociedades se calculará por el resultado económico antes de impuestos modificado por las diferencias permanentes. Este resultado económico no se verá afectado por las diferencias temporales ni compensación de bases imponibles negativas de ejercicios ante-

¹ QUESADA SANCHEZ, F.L. "PROBLEMATICA CONTABLE DE LA IMPOSICION INDIRECTA EN ESPAÑA". Serv. de publicaciones de la Univ. Autónoma de Madrid, 1.986. y "CONTABILIZACION DEL IVA", Rev. Técnica Contable, noviembre y diciembre de 1.986.

² AECA. "PRINCIPIOS CONTABLES PARA EL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS". nº 9.

³ BUIREE GUARRO, Jorge. "TRATAMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES". Ed. Pirámide, Madrid, 1.990.

riores. La existencia de estas últimas dará, en cambio, lugar a un crédito impositivo, o lo que es lo mismo, una minoración en el impuesto a pagar en el futuro.

Las diferencias que surjan entre el impuesto de sociedades a pagar y el gasto por este concepto, se recogerán en las cuentas 4740 "Impuesto sobre beneficios anticipados" y 478 "Impuesto sobre beneficios diferido. El crédito impositivo originado por la compensación de pérdidas, será registrado en la cuenta 4745 "Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio...". De acuerdo con el principio de prudencia, sólo se contabilizarán en las cuentas 4740 y 4745 los impuestos anticipados y créditos impositivos de realización futura razonablemente asegurada, dándose de baja aquellos sobre los que surjan dudas lógicas acerca de su posible recuperación.

Novedad respecto del plan de 1.973 es la inclusión en las compras de todos los gastos de compras sin excluir de los mismos los transportes como sucedía hasta ahora. Se detallan, asimismo, los tratamientos de los descuentos, rebajas y bonificaciones, en función de su cualificación y del momento en que sean conocidos.

Respecto de las ventas cabe destacar que "se contabilizarán sin incluir los impuestos que gravan estas operaciones", lo que podría dar lugar a diversa problemática en relación con aquellas empresas sometidas a regímenes tributarios especiales por el impuesto sobre el valor añadido, tales como el de Recargo de equivalencia o Especial de la agricultura.

En la contabilización de las aportaciones a los fondos de pensiones se incluirán los gastos devengados, por estimaciones realizadas según cálculos actuariales, con el objeto de nutrir los fondos internos necesarios para cubrir las obligaciones legales o contractuales, sin perjuicio de la impu-

tación al fondo de los rendimientos financieros generados a su favor.

Las subvenciones de capital de cualquier clase se valorarán por el importe concedido, cuando tengan el carácter de no reintegrables, es decir, aquellas en que se hayan cumplido las condiciones exigidas para su concesión o no existan dudas razonables sobre su cumplimiento futuro. Estas serán imputadas al resultado del ejercicio en proporción a la depreciación experimentada durante el período por los activos financiados con las mismas.

En este sentido cabría hacer algunas matizaciones. En primer lugar, la no distinción en el texto de las depreciaciones reversibles e irreversibles sobre las que valorar la imputación, y, en segundo lugar, no se especifica el tratamiento de aquellas subvenciones otorgadas para otros fines, tales como creación de empleo, cuyo tratamiento puese diferir según se trate de contratación temporal o permanente.

Finalmente, el Plan considera la posibilidad de aplicación de normas de valoración facultativas cuando las operaciones o hechos económicos no estén contemplados en las normas de valoración obligatorias, estableciendo como requisitos para tal aplicación el que no sean contrarias a éstas ni a los principios contables obligatorios y que, además, permitan una mejor obtención de la imagen fiel, aparte de señalar la fuente de emisión de tales normas.

CUENTAS ANUALES

El artículo 25 de la Ley 19/89 de 25 de Julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea (CEE) en materia de sociedades prescribe que "todo empresario deberá llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balances e inventarios"

Por su parte el artículo 35 de esta Ley dispone:

"Al cierre del ejercicio, el empresario deberá formular las cuentas anuales de su empresa, que comprenderán el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria. Estos documentos formarán una unidad.

Las cuentas anuales deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales.

Cuando la aplicación de las disposiciones legales no sea suficiente para mostrar la imagen fiel, se suministrarán las informaciones complementarias precisas para alcanzar ese resultado.

En casos excepcionales, si la aplicación de una disposición legal en materia de contabilidad fuera incompatible con la imagen fiel que debe proporcionar las cuentas anuales, tal disposición no será de aplicación. En estos casos, en la memoria deberá señalarse esa falta de aplicación, motivarse suficientemente y explicarse su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa"

Igualmente el artículo 171 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas¹ señala que "los administradores de la sociedad están obligados a formular, en el plazo máximo de tres meses contados a partir del cierre del ejercicio social, las cuentas anuales, el informe de gestión y la propuesta de aplicación de resultados".

"Las cuentas anuales (artículo 172) comprenderán el Balance, la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y la Memoria.

Estos documentos, que forman una unidad, deberán ser redactados con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad, de conformidad con esta Ley y con lo previsto en el Código de Comercio".²

El Plan General de Contabilidad, en el mismo espíritu, define la parte cuarta del mismo referida a las cuentas anuales como materia del máximo interés por ser la culminación del desarrollo contable del ejercicio y porque constituyen el instrumento transmisor de la información contable a los distintos agentes económicos y sociales y establece una serie de normas obligatorias par la elaboración de tales documentos.

¹ Real Decreto Legislativo 1549/1989 de 22 de Diciembre, por el que se aprueba.

² Sin embargo, El Real Decreto-Ley 7/1.989 de 29 de Diciembre, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria en su Disposición transitoria cuarta señala que las normas sobre las cuentas anuales de los empresarios y la Sociedades Mercantiles, ..., no serán de aplicación a las cuentas anuales correspondientes a aquellos ejercicios cuya fecha de cierre sea anterior al 1 de julio de 1.990, que se formularán de conformidad con la legislación anterior. No obstante, dichas cuentas, cuando se refieran a sociedades anónimas, de responsabilidad limitada o comanditaria por acciones, habrán de depositarse en el Registro Mercantil con arreglo a lo previsto en los artículos 218 a 221 del texto refundido de la Ley de Sociedades anónimas.

El plazo para que las empresas formulen las cuentas anuales es de tres meses, contados desde la fecha de cierre del ejercicio. Los administradores han de presentar las cuentas anuales junto con el informe de gestión y la propuesta de aplicación del resultado del ejercicio en el plazo anterior.

Si la empresa, de acuerdo con el artículo 210 del TRLSA está obligada a la verificación de sus cuentas por los auditores, éstos disponen de un mes a partir de la fecha en que los administradores les hicieran entrega de las mismas. El informe de los auditores deberá acompañarse a las cuentas anuales que se presentan a la Junta General para su consideración. Tras su aprobación por la Junta, y en el plazo de un mes, las cuentas anuales deberán ser presentadas para su publicación en el Registro Mercantil de la provincia.

Están previstos dos esquemas de cuentas anuales: el normal y el abreviado.

Las cuentas anuales de las sociedades anónimas, incluidas las laborales, de las sociedades de responsabilidad limitada y de las sociedades en comandita por acciones deberán adaptarse al esquema normal.

Sin embargo, las sociedades señaladas antes podrán utilizar los esquemas de cuentas abreviados en los siguientes casos:¹

- a) Balance y memoria abreviados: las sociedades en las que a la fecha de cierre del ejercicio concurren, al menos dos de las circunstancias siguientes:

- Que el total de las partidas del activo no supere 230 millones de pesetas. A estos efec-

¹ Las sociedades no comprendidas en este apartado y los empresarios individuales formularán sus cuentas anuales aplicando los modelos abreviados.

tos se entenderá por total activo el total que figura en el esquema general.

- Que el importe neto de su cifra de negocios¹ sea inferior a 480 millones de pesetas.
- Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 50.²

b) Cuenta de pérdidas y ganancias abreviada: Las sociedades en las que a la fecha de cierre del ejercicio concurren, al menos, dos de las circunstancias siguientes:

- Que el total de las partidas del activo no supere 920 millones de pesetas. A estos efectos se entenderá por total activo el total que figura en el esquema general.
- Que el importe neto de su cifra anual de negocios sea inferior a 1.920 millones de pesetas.
- Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 250.³

Cuando una sociedad, en la fecha de cierre del ejer-

¹ El importe de la cifra de negocios comprenderá los importes de la venta de los productos y de la prestación de servicios correspondientes a las actividades ordinarias de la sociedad, deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas, así como el Impuesto sobre el Valor Añadido y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios. (Artículo 191 de la Ley de sociedades anónimas).

² Los límites recogidos en el artículo 11 de la IV Directiva eran respectivamente: 1.550.000 ECUS, 3.200.000 ECUS y 50 el número de empleados.

³ Los límites del artículo 28 de la Directiva Comunitaria son: 6.200.000 ECUS, 12.800.000 ECUS y 250 personas empleadas de promedio, cifras, las primeras considerablemente mas elevadas que las adoptadas por el legislador español.

cicio, pase a cumplir dos de las circunstancias antes indicadas o bien cese de cumplirlas; tal situación únicamente producirá efectos en cuanto a lo señalado en este apartado si se repite durante dos ejercicios consecutivos.

Los empresarios individuales y las sociedades no mencionadas antes estarán obligados a formular, como mínimo, las cuentas anuales abreviadas.

El balance, que comprende, con la debida separación, los bienes y derechos que constituyen el activo de la empresa y las obligaciones y los fondos propios que forman el pasivo de la misma deberá formularse teniendo en cuenta:

- En cada partida deberán figurar además de las cifras del ejercicio que se cierra las correspondientes al ejercicio anterior no pudiendo modificarse la estructura de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán en la memoria.
- Podrán añadirse nuevas partidas a las previstas en los esquemas, normal y abreviado, siempre que su contenido no esté previsto en las existentes, pudiendo hacerse una subdivisión más detallada de las partidas que aparecen en estos esquemas. También podrán agruparse las partidas precedidas de números árabes, si sólo representan un importe irrelevante para mostrar la imagen fiel o si favorecen la claridad.
- Las inversiones financieras con vencimiento no superior al año, figurarán en la agrupación D.IV del activo, "Inversiones financieras temporales", y la financiación ajena con vencimiento no superior al año figurará en la agrupación E del pasivo, "Acreedores a corto plazo".
- Cuando existan provisiones para riesgos y gastos

con vencimiento no superior al año se creará la agrupación F del pasivo, con la denominación de "Provisiones para riesgos y gastos a corto plazo".

- Para las cuentas deudoras por operaciones de tráfico con vencimiento superior al año se creará la agrupación B.VI del activo, con la denominación de "Deudores por operaciones de tráfico a largo plazo"; realizándose el desglose necesario, y las cuentas acreedoras por operaciones de tráfico con vencimiento superior al año figuraran en la agrupación D.VI del pasivo, con la denominación de "Acreedores por operaciones de tráfico a largo plazo", realizándose el desglose necesario.
- Los créditos y deudas con empresas del grupo o asociadas, cualquiera que sea su naturaleza, figurarán en partidas del activo o pasivo correspondientes, con separación de las que no correspondan a empresas del grupo o asociadas, respectivamente.
- La clasificación entre corto y largo plazo se realizará teniendo en cuenta el plazo previsto para su vencimiento o para su enajenación o cancelación. Se considerará largo plazo cuando sea superior a un año contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio.

Recogemos como anexo, los modelos de balances propuestos, abreviado y normal, en los que se destacan las columnas destinadas a recoger los datos del ejercicio en curso y anterior. En los mismos se ha optado por la disposición en forma de cuenta, preferentemente utilizada en nuestro país, y no de lista, de escasa implantación.

Así el esquema abreviado se corresponde casi exacta-

mente con el previsto en los artículos 175 y 181 (punto 2)¹ de la Ley de Sociedades Anónimas:

A C T I V O

- A) Accionistas por desembolsos no exigidos.

- B) Inmovilizado.
 - I. Gastos de establecimiento.
 - II. Inmovilizaciones inmateriales.
 - III. Inmovilizaciones materiales.
 - IV. Inmovilizaciones financieras.

- C) Activo circulante.
 - I. Accionistas por desembolsos exigidos.
 - II. Existencias.
 - III. Deudores.
 - IV. Valores mobiliarios.
 - V. Tesorería.
 - VI. Ajustes por periodificación.

P A S I V O

- A) Fondos propios.
 - I. Capital suscrito.
 - II. Primas de emisión.
 - III. Reserva de revalorización.
 - IV. Reservas.

¹ El balance abreviado comprenderá solamente las partidas del esquema establecido en el artículo 175, con mención separada del importe de los créditos y de las deudas cuya duración residual sea superior al año, en las formas establecidas en dicho artículo, pero globalmente para cada una de esas partidas.

- V. Resultado de ejercicios anteriores.
- VI. Resultado del ejercicio (beneficio o pérdida).

- B) Provisiones para riesgos y gastos.
- C) Acreedores a largo plazo.
- D) Acreedores a corto plazo.

Por su parte, el modelo normal se adecúa al esquema citado del artículo 175 ampliado con los desgloses prevenidos en los artículos 176 a 180 de la citada norma y que resultaría así:

A C T I V O

- A) Accionistas por desembolsos no exigidos.
- B) Inmovilizado.
 - I. Gastos de establecimiento.
 - II. Inmovilizaciones materiales.
 - 1. Gastos de investigación y desarrollo.
 - 2. Concesiones, patentes, licencias, marcas, así como los derechos y bienes similares, si han sido adquiridos a título oneroso sin que deban figurar en la partida 3 siguiente, o creados por la propia empresa.
 - 3. Fondo de comercio, en la medida en que haya sido adquirido a título oneroso.
 - 4. Anticipos.
 - III. Inmovilizaciones materiales.
 - 1. Terrenos y construcciones.
 - 2. Instalaciones técnicas y maquinaria.
 - 3. Otras instalaciones, utillaje y mobiliario.

4. Anticipos e inmovilizaciones materiales en curso.
- IV. Inmovilizaciones financieras.
1. Participaciones en sociedades del grupo.
 2. Créditos a sociedades del grupo.
 3. Participaciones en empresas asociadas al grupo.
 4. Créditos a empresas asociadas al grupo.
 5. Títulos que tengan el carácter de inmovilizaciones.
 6. Otros créditos.
 7. Acciones propias.
- C) Activo circulante.
- I. Accionistas por desembolsos exigidos.
 - II. Existencias.
 1. Materias primas y consumibles.
 2. Productos en curso de fabricación.
 3. Productos terminados y mercancías.
 4. Anticipos.
 - III. Deudores.
 1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios.
 2. Empresas del grupo deudores.
 3. Empresas asociadas al grupo deudores.
 4. Otros deudores.
 - IV. Valores mobiliarios.
 1. Participaciones en sociedades del grupo.
 2. Participaciones en empresas asociadas al grupo.
 3. Acciones propias.
 4. Otros valores mobiliarios.
 - V. Tesorería.
 - VI. Ajustes por periodificación.

P A S I V O

- A) Fondos propios.
 - I. Capital suscrito.
 - II. Primas de emisión.
 - III. Reserva de revalorización.
 - IV. Reservas.
 - 1. Reserva légal.
 - 2. Reservas para acciones propias.
 - 3. Reservas estatutarias.
 - 4. Otras reservas.
 - V. Resultados de ejercicios anteriores.
 - VI. Resultado del ejercicio (beneficio o pérdida).

- B) Provisiones para riesgos y gastos.
 - 1. Provisiones para pensiones y obligaciones similares.
 - 2. Provisiones para impuestos.
 - 3. Otras provisiones.

- C) Acreedores a largo plazo.
 - 1. Emisiones de obligaciones, con mención separada de las que sean convertibles.
 - 2. Deudas con entidades de crédito.
 - 3. Anticipos recibidos por pedidos, siempre que no se hayan deducido por separado del importe de las existencias.
 - 4. Deudas por compras o prestaciones de servicios.
 - 5. Deudas representadas por efectos de comercio.
 - 6. Deudas con sociedades del grupo.
 - 7. Deudas con empresas asociadas al grupo.
 - 8. Otras deudas, con inclusión de las fiscales y las contraídas con la Seguridad Social.



D) Acreedores a corto plazo.

1. Emisiones de obligaciones, con mención separada de las que sean convertibles.
2. Deudas con entidades de crédito.
3. Anticipos recibidos por pedidos, siempre que no se hayan deducido por separado del importe de las existencias.
4. Deudas por compras o prestaciones de servicios.
5. Deudas representadas por efectos de comercio.
6. Deudas con sociedades del grupo.
7. Deudas con empresas asociadas al grupo.
8. Otras deudas, con inclusión de las fiscales y las contraídas con la Seguridad Social.
9. Ajustes por periodificación.

El anterior desglose difiere notoriamente del contenido en el artículo 103 de la LSA de 1.951, siguiente:

En el activo:

1. Créditos contra accionistas por acciones suscritas y no desembolsadas.
2. Dinero efectivo en caja y bancos.
3. Inmuebles e instalaciones industriales.
4. Maquinaria y mobiliario.
5. Títulos cotizados en bolsa
6. Títulos sin cotización oficial y participaciones en otras empresas.
7. Bienes afectos a la reserva legal.
8. Acciones propias de la Sociedad adquiridas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo cuarenta y siete.
9. Efectos de comercio.
10. Los demás créditos.

11. Materias primas y mercaderías.
12. Concesiones, licencias, derechos de propiedad o intelectual y demás elementos del patrimonio de la empresa, siempre que se hubiese pagado precio por su adquisición.
13. Los gastos de primer establecimiento y de constitución de la Sociedad.
14. El importe de las obligaciones amortizadas, si en el pasivo figurara el de las obligaciones emitidas.
15. El importe de las acciones no suscritas procedentes de los aumentos de capital.

En el pasivo:

1. El capital social con expresión de las diversas clases de acciones.
2. La reserva legal.
3. Las demás reservas.
4. Las deudas con garantía hipotecaria o pignoratícia.
5. Las demás deudas de la Sociedad, distinguiendo las vencidas de las que no lo están, y las fianzas, garantías y otras deudas subsidiarias, cuando sea patente la insolvencia del deudor principal.
6. Las obligaciones emitidas por la Sociedad o las que estén en circulación.
7. Los fondos de amortización del activo, si los bienes patrimoniales figuran en él por su valor de adquisición.

En el activo o en el pasivo, según proceda, figurará el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Existen diferencias, asimismo, respecto del modelo

balance contenido en el PGCE de 1.973, que recogemos igualmente como anexo y entre las que destacamos que el mismo solamente existía un modelo de balance, y, si bien no se aprecian diferencias notables en cuanto a las partidas que lo integran, como "expresión estática de un patrimonio y como descripción también estática de inversiones y recursos, todo ello referido a un momento dado, el cierre del ejercicio (punto 15 de la introducción del plan de 1.973)¹, sí se dan en cuanto a las agrupaciones y disposición de las mismas en los nuevos modelos.

Por otra parte, como hemos dicho, los balances del nuevo plan de cuentas incorporan las cifras correspondientes a dos ejercicios, el en curso y el inmediatamente anterior, siendo, además, relevantes las cifras totales del activo en cuanto al cumplimiento de exigencias para la necesidad de presentación por las empresas de un modelo u otro.

La cuenta de pérdidas y ganancias, que comprende, con la debida separación, los ingresos y los gastos del ejercicio y, por diferencia, el resultado del mismo, se formulará teniendo en cuenta que en cada partida deberán figurar además de las cifras del ejercicio que se cierra, las correspondientes al ejercicio anterior. A estos efectos, cuando unas y otras no sean comparables, se deberá proceder a adaptar los importes del ejercicio precedente, a efectos de su presentación en el ejercicio corriente.

Deberá mantenerse la estructura de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán en la memoria.

¹ Redacción similar a la recogida en el mismo punto del nuevo Plan: El balance presenta la síntesis de las cuentas patrimoniales, reflejando la posición estática de un patrimonio en su componente activa y pasiva; y todo ello referido al cierre del ejercicio.

Podrán añadirse nuevas partidas a las previstas en los esquemas, normal y abreviado, siempre que su contenido no esté previsto en las existentes así como podrá hacerse una subdivisión mas detallada de las partidas que aparecen en los mismos.

Al igual que en el balance, las partidas sin saldo en ambos ejercicios, no deben de figurar.

Los gastos financieros de deudas a largo plazo con vencimiento a corto figurarán en el debe, en la agrupación 8 "Otros gastos financieros y gastos asimilados".

La cifra de negocios recoge los importes de las ventas de los productos o servicios correspondientes a la actividad ordinaria de la empresa, deducidas las bonificaciones y reducciones de ventas, así como los impuestos directamente relacionados con las mismas.

Sin embargo, "esta cuenta anual, aunque se presenta como 'una', podría desglosarse en 'seis' cuentas de resultados, codificadas con sus respectivos números romanos.¹

Tendríamos así:

- I. Resultados de explotación.
- II. Resultados financieros.
- III. Resultados de las actividades ordinarias.
- IV. Resultados extraordinarios.
- V. Resultados antes de impuestos (beneficios o pérdidas).
- VI. Resultados del ejercicio (beneficios o pérdidas).

¹ OMEÑACA GARCIA, Jesús. "EL NUEVO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD. Guía práctica de adaptación". Ed. Deusto. Bilbao 1.990. Pag. 188.

Existen, obviamente, dos modelos: normal y abreviado, al que pueden acogerse determinadas sociedades que cumplan los requisitos enunciados antes, así como el resto de las empresas en forma societaria y los empresarios individuales.

Dado que, al contrario que en el caso del balance, el artículo 189 de la Ley de Sociedades Anónimas nos muestra el esquema de cuenta al que debe ajustarse el modelo normal, señalando en el punto 2 del artículo 190 las agrupaciones permitidas para la formación de la cuenta en su modalidad abreviada, iniciamos la consideración de ambas con el citado esquema del artículo 189:

- A) Gastos.
 - 1. Reducción de las existencias de productos terminados y en curso de fabricación.
 - 2. a) Consumo de materias primas y otras materias consumibles.
 - b) Otros gastos externos.
 - 3. Gastos de personal
 - a) Sueldos, salarios y asimilados.
 - b) Cargas sociales, con mención separada de las que cubren las pensiones.
 - 4. a) Dotaciones para amortizaciones y provisiones de los gastos de establecimiento y de las inmobilizaciones materiales e inmateriales.
 - b) Dotaciones para provisiones del circulante.
 - 5. Otros gastos de explotación.
 - 6. Dotaciones para provisiones y amortizaciones de las inmobilizaciones financieras y de los valores mobiliarios del activo circulante.
 - 7. Intereses y gastos asimilados, con mención separada de los de sociedades del grupo.
 - 8. Resultado de las actividades ordinarias.

9. Gastos extraordinarios.
10. Impuesto sobre sociedades.
11. Otros impuestos.
12. Resultados del ejercicio.

B) Ingresos.

1. Importe neto de la cifra de negocios.
2. Aumento de las existencias de productos terminados y en curso de fabricación.
3. Trabajos efectuados por la empresa para sí misma reflejados en el activo.
4. Otros ingresos de explotación.
5. Ingresos de participaciones, con mención separada de los de las sociedades del grupo.
6. Ingresos de otros valores mobiliarios y de créditos del activo inmovilizado, con mención separada de los de las sociedades del grupo.
7. Otros intereses e ingresos asimilados, con mención separada de los de las sociedades del grupo.
8. Resultados de las actividades ordinarias
9. Ingresos extraordinarios.
10. Resultado del ejercicio.

Las partidas que deberán agruparse para formar el esquema de la cuenta en su versión abreviada son : A1, A2 y B2, por un lado, y B1, B3 y B4, por otro para incluirlas en una sola partida denominada, según el caso, "Consumos de explotación" o "Ingresos de explotación", resultando el esquema siguiente:

A) Gastos.

1. Consumos de explotación.
2. Gastos de personal
 - a) Sueldos, salarios y asimilados.
 - b) Cargas sociales, con mención separada de las

que cubren las pensiones.

3. a) Dotaciones para amortizaciones y provisiones de los gastos de establecimiento y de las inmovilizaciones materiales e inmateriales.
- b) Dotaciones para provisiones del circulante.
4. Otros gastos de explotación.
5. Dotaciones para provisiones y amortizaciones de las inmovilizaciones financieras y de los valores mobiliarios del activo circulante.
6. Intereses y gastos asimilados, con mención separada de los de sociedades del grupo.
7. Resultado de las actividades ordinarias.
8. Gastos extraordinarios.
9. Impuesto sobre sociedades.
10. Otros impuestos.
11. Resultados del ejercicio.

B) Ingresos.

1. Ingresos de explotación.
2. Ingresos de participaciones, con mención separada de los de las sociedades del grupo.
3. Ingresos de otros valores mobiliarios y de créditos del activo inmovilizado, con mención separada de los de las sociedades del grupo.
4. Otros intereses e ingresos asimilados, con mención separada de los de las sociedades del grupo.
5. Resultados de las actividades ordinarias
6. Ingresos extraordinarios.
7. Resultado del ejercicio.

Al igual que con el balance, se ponen de manifiesto las diferencias con la legislación anterior con solo recordar lo dispuesto por el artículo 105 de la LSA de 1.951:

- A) En la parte relativa a los ingresos:

1. Los ingresos obtenidos por la actividad normal de la empresa.
2. Las cantidades ingresadas por circunstancias u operaciones extraordinarias.
3. Los fondos de las reservas que se apliquen a los fines para que fueron constituidos y los ingresos que se obtengan por la enajenación o liquidación de elementos patrimoniales que constituyeran reservas ocultas o tácitas.
Deberá consignarse asimismo la inversión de dichos fondos, cualquiera que sea su naturaleza.

B) En la parte relativa los gastos:

1. Los satisfechos por salarios y sueldos.
2. Las cantidades percibidas por los administradores que no se hallen comprendidas en el número anterior.
3. Las amortizaciones del activo.
4. El importe de los seguros sociales.
5. Los impuestos.
6. La pérdidas o gastos para cuya compensación se hayan aplicado las reservas.
7. Los demás gastos que sean corrientes en el tráfico de la empresa.
8. Los gastos y quebrantos extraordinarios.

"En¹ relación a la estructura de las cuentas de variaciones de existencias ofrecida en los esquemas de la cuenta Pérdidas y Ganancias, completa y abreviada, se observa una clara incongruencia. Mientras en el esquema completo, las variaciones de inputs o mercaderías se colocan en el debe de la cuenta con signo positivo o negativo según su saldo, las variaciones de outputs se colocan en el debe o en el haber de la

¹ LUENGO MULET, Pedro. Op. Cit. Pag. 107.

cuenta dependiendo de si existe reducción o aumento respectivamente. Sin embargo, en el esquema abreviado, y fuera de toda lógica, las variaciones de existencias, ya sean de inputs o de outputs se colocan en el debe de la cuenta con signo positivo o negativo según su saldo, formando parte del denominado 'consumo de explotación'".

Novedad del Plan General de Contabilidad (Introducción, punto 21) que merece destacarse es la relativa a la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. En el texto de 1.973, este impuesto, siguiendo el criterio tradicional, se consideraba como la participación del Estado en el beneficio de la empresa. Por el contrario, en este plan, el Impuesto sobre sociedades figura como uno de los gastos de la unidad económica¹. Este criterio moderno está reconocido unánimemente por la doctrina; las organizaciones internacionales lo han confirmado en sus informes y pronunciamientos y la CEE lo ha incluido en la cuarta y séptima Directivas. También ha sido recogido por el Texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas en su artículo 189, como hemos visto antes.

El problema de la contabilización como gasto de este impuesto radica en la determinación de la cuantía a considerar como gasto del ejercicio, pues la misma no tiene por que coincidir con la cuota a ingresar derivada de la correspondiente liquidación tributaria.

La aceptación del principio del devengo exige que el impuesto que deba ser soportado en el ejercicio corresponda al beneficio contable y no a la base imponible de dicho impuesto, base a menudo no coincidente por la distinta consideración de determinadas partidas en las normas contables y tributarias.

¹ En efecto, la cuenta 630 "Impuesto sobre beneficios" contiene el impuesto sobre los beneficios devengado en el ejercicio.

"Las¹ diferencias entre el beneficio contable y la base imponible pueden ser de naturaleza permanente o temporal. Existen partidas reconocidas como gastos a efectos contables que nunca serán admitidas como tales a efectos fiscales, pero también existen otras partidas de gastos o ingresos que pueden ser reconocidas contablemente en fecha distinta a la que lo son fiscalmente. Entre las primeras diferencias permanentes podemos mencionar el distinto tratamiento contable y fiscal del Fondo de Comercio, amortización obligatoria en el plano contable, y no reconocimiento de dicha amortización en el plano fiscal. Entre las diferencias temporales podemos citar la que surge como consecuencia de aplicar la normativa relativa a la libertad de amortización, que puede permitir reconocer fiscalmente como gasto el coste total de un elemento del inmovilizado en un solo ejercicio o en unos pocos, mientras que bajo el punto de vista contable, su coste debe ser distribuido de forma sistemática a través del proceso de amortización a lo largo de su vida útil".

El cálculo del impuesto devengado en un ejercicio se realizará de acuerdo con lo siguiente²:

Resultado del ejercicio, según contabilidad.
 + Gastos permanentemente no deducibles.
 - Ingresos permanentemente no imputables.
 = Resultado contable ajustado.
 x Tipo impositivo correspondiente.
 = Impuesto bruto.
 - Bonificaciones y deducciones de la cuota.
 = Impuesto devengado.

¹ CANIBANO CALVO, Leandro.- OP. cit. Pag. 18.

² ERNEST & YOUNG. Op. cit. Pag. 38.

"La contabilización del impuesto sobre beneficios como gasto, siguiendo las premisas del principio contable del devengo, suele denominarse método del efecto impositivo, mientras que la contabilización de dicho impuesto sobre beneficios como gasto siguiendo un principio de caja, ésto es, atendiendo exclusivamente a la cuota que ha de pagarse en el ejercicio, se viene denominando método de la cuota a pagar.

El método seguido por este Plan es el primero de los enunciados antes y su desarrollo figura en la norma 16 de elaboración de la memoria relativa a "Situación fiscal" en que se trata de conciliarse "el resultado contable con la base imponible del Impuesto sobre sociedades, detallando las diferencias de naturaleza permanente y las índole temporal aparte de otras informaciones complementarias en relación con esta temática"¹, y en la norma de igual número de las de valoración bajo la denominación de "Impuesto sobre sociedades".

Asimismo, el plan dispone de las cuentas 474 'Impuestos sobre beneficios anticipado y compensación de pérdidas' (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) y de la 478 'Impuestos sobre beneficios diferidos' (Exceso del impuesto sobre beneficios devengado respecto del impuesto sobre beneficios a pagar), para poder llevar a efecto el mencionado procedimiento.

Se recogen en el anexo los modelos de cuentas normal y abreviado.

¹ CARIBANO CALVO, Leandro. Op. cit.

También, y dado que en el borrador que hemos manejado en este estudio no contenía modelo alguno de cuenta de pérdidas ganancias según una consideración funcional, pero que la misma si ha sido incorporada al Anteproyecto enviado para su dictamen al Consejo de Estado, incluimos el modelo recogido por el Prof. Rivero en "Contabilidad Financiera" edición de septiembre de 1.990¹.

El plan de 1.973 preveía, a este respecto, la elaboración y presentación de los siguientes estados financieros:

- 80. Cuenta de explotación,
- 82. Resultados extraordinarios,
- 83. Resultados de la cartera de valores, y
- 89. Pérdidas y ganancias, que incluimos en el anexo para su consideración.

¹ RIVERO ROMERO, José.- "CONTABILIDAD FINANCIERA" (Septiembre de 1.990). Ed. Trivium. Madrid, 1.990. Pag. 510.

LA MEMORIA

La memoria, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 199 de la Ley de Sociedades Anónimas, "completará, ampliará y comentará el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias".

Este carácter imperativo, tajante, contrasta con el "mas dulcificado" existente en el plan de 1.973. En éste se decía que "en el anexo¹ se comentarán sucintamente el balance y los documentos complementarios con objeto de facilitar al máximo su correcta interpretación, de modo que permita obtener una información clara y exacta de la situación económica y financiera de la empresa y de su desarrollo durante el ejercicio.

Las diferencias con el anexo del 73 son sensibles, como se destaca en la introducción del nuevo Plan contable (punto 17): "Si se compara la memoria del Plan General de Contabilidad con su equivalente (denominado anexo) del texto de 1.973, se observarán diferencias sensibles. La información que contiene la primera es mas completa y mas realista; y no solo por la cantidad de datos que deben cumplimentarse, sino también por la calidad de los mismos y por su significación en el contexto informativo"

Justifica este texto su importancia por "la complejidad que hoy ofrecen muchas de las operaciones empresariales, los cambios, a veces profundos, que se producen en la estructura económica y financiera de la empresa y las demandas propias del mundo moderno sobre información detallada y dinámica de ciertos hechos acaecidos en el ejercicio, o en el período comprendido entre la fecha de cierre del ejercicio y aquella en

¹ Esta denominación, por la que algunos autores habían apostado, como hemos visto, ha sido abandonada por el nuevo Plan. No obstante, es la que figura en la Directiva comunitaria y en los nuevos planes de contabilidad de Francia y Portugal.

que se formulen las cuentas anuales, han determinado la insuficiencia del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias, como documentos expresivos de la imagen fiel de la unidad económica. De aquí la importancia creciente que toma la memoria y la razón de su integración en las cuentas anuales".

Si además consideramos las exigencias actuales con el carácter cuasi-voluntario para determinadas empresas del plan de cuentas de 1.973, y los requisitos que la ley de Sociedades Anónimas de 1.953 imponía a este respecto: "La memoria (artículo 102) se redactará de modo que con su lectura pueda obtenerse una representación exacta de la situación económica de la Compañía y del curso de sus negocios", se acentúa aún mas su importancia.

El artículo 200 del Texto refundido de la LSA dispone que "la memoria deberá contener, además de las indicaciones específicamente previstas por el Código de Comercio y por esta Ley, las que resumimos a continuación:

1º Los criterios de valoración aplicados y los métodos de cálculo de las correcciones de valor.

2ª La denominación y domicilio de las sociedades en las que la sociedad posea, directa o indirectamente, como mínimo, el 3 por ciento del capital para aquellas sociedades que coticen en Bolsa y el 20 por ciento para el resto.

3ª Cuando existan varias clases de acciones, el número y el valor nominal de las pertenecientes a cada una de ellas.

4ª El cuadro de financiación.

5ª La existencia de bonos de disfrute, de obligacio-

nes convertibles y de títulos o derechos similares.

6ª El importe de las deudas de la sociedad cuya duración residual sea superior a cinco años, así como el de todas las deudas que tengan garantía real.

7ª El importe global de las garantías comprometidas con terceros y los compromisos existentes en materia de pensiones, así como los referentes a empresas del grupo.

8ª La distribución del importe neto de la cifra de negocios correspondiente a las actividades ordinarias de la sociedad, por categorías de actividades así como por mercados geográficos.

9ª El número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio.

10ª La diferencia que se pudiera producir entre el cálculo del resultado contable del ejercicio y el que resultaría de haber efectuado una valoración de las partidas con criterios fiscales,

11ª La diferencia entre la carga fiscal imputada al ejercicio y a los ejercicios anteriores, y la carga fiscal ya pagada o que habrá de pagarse por esos ejercicios.

12ª El importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por los miembros del órgano de administración.

13ª El importe de los anticipos y créditos concedidos a los miembros de los órganos de administración.

14ª Los movimientos de las diversas partidas del

activo inmovilizado así como de la de gastos de establecimiento.

Además de lo anterior, y en su artículo 202, se demanda la presentación del informe de gestión que "habrá de contener una exposición fiel sobre la evolución de los negocios y la situación de la sociedad e informará igualmente sobre los acontecimientos importantes para la sociedad ocurridos después del cierre del ejercicio, la evolución previsible de aquella, las actividades en materia de investigación y desarrollo y, en los términos establecidos en esta Ley, las adquisiciones de acciones propias".

Sin embargo, las empresas autorizadas a la presentación del balance abreviado, igualmente podrán presentar una memoria abreviada.

En este sentido el artículo 201 limita las anteriores exigencias a las recogidas en las indicaciones primera a tercera, duodécima y décimocuarta, además de indicar globalmente los datos a que se refiere la indicación sexta.

El contenido de la memoria en el nuevo plan, que recogemos íntegramente en el anexo, recaba informaciones sobre:

1.¹ Bases de presentación de las cuentas anuales:

- a) Imagen fiel
- b) Principios contables
- c) Comparación de la información

¹ El Anteproyecto, incluye un primer apartado dedicado a la "Actividad de la empresa, en el que se describirá el objeto social de la empresa o la actividad o actividades a que se dedique la misma, según su forma jurídica sea societaria o individual, respectivamente", (fuente: RIVERO ROMERO, José. Op. cit. pag. 511), por lo que la numeración en el mismo aparecerá desplazada en una unidad.



- d) Agrupación de partidas
 e) Elementos recogidos en varias partidas

2. Distribución de resultados.

- Información sobre la propuesta de distribución de beneficios¹, de acuerdo con el siguiente esquema²:

Bases de reparto	Importe	Distribución	Importe
Pérdidas y ganancias		A reserva legal	
Remanente		A reservas especiales	
Reservas voluntarias		A reservas voluntarias	
Reservas.....		A	
		A dividendos	
		A	
		A compensación de pérdidas de	
		ejercicios anteriores.....	
Total.....		Total.....	

¹ Artículo 213, apartado 2 LSA: Una vez cubiertas las atenciones previstas por la ley o los estatutos, solo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio del ejercicio, o a reservas de libre disposición, si el valor del patrimonio neto contable no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social.

Si existen pérdidas de ejercicios anteriores que hicieran que ese valor del patrimonio neto de la sociedad fuera inferior a la cifra del capital social, el beneficio se destinará a la compensación de estas pérdidas. Igualmente se tendrá en cuenta lo previsto en el artículo 194, apartado 3.

² Artículo 214 de LSA: En todo caso, una cifra igual al 10 por ciento del beneficio del ejercicio se destinará a la reserva legal hasta que ésta alcance, al menos, el 20 por ciento del capital social.

La reserva legal, mientras no supere el límite indicado, sólo podrá destinarse a la compensación de pérdidas en el caso de que no existan otras reservas disponibles suficientes para este fin. Queda a salvo lo dispuesto en el artículo 157.

- En el caso de distribución de dividendos a cuenta¹ 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.
- Limitaciones para la distribución de dividendos.

3. Normas de valoración.

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

- a) Gastos de establecimiento
- b) Inmovilizado inmaterial
- c) Inmovilizado material
- d) Valores mobiliarios y otras inversiones financieras análogas, distinguiendo a corto y a largo plazo
- e) Créditos no comerciales, distinguiendo a corto y a largo plazo
- f) Existencias
- g) Acciones propias en poder de la sociedad.
- h) Subvenciones
- i) Provisiones para pensiones y obligaciones

¹ Artículo 216 de LSA: La distribución entre los accionistas de cantidades a cuenta de dividendos sólo podrá acordarse por la Junta general o por los administradores bajo las siguientes condiciones:

a) Los administradores formularán un estado contable en el que se ponga de manifiesto que existe liquidez suficiente para la distribución. Dicho estado se incluirá posteriormente en la memoria.

b) La cantidad a distribuir no podrá exceder de la cuantía de los resultados obtenidos desde el fin del último ejercicio, deducidas las pérdidas procedentes de ejercicios anteriores y las cantidades con las que deban dotarse las reservas obligatorias por Ley o por disposición estatutaria, así como la estimación del impuesto a pagar sobre dichos resultados.

similares

- j) Otras provisiones del grupo 1
 - k) Deudas, distinguiendo a corto y largo plazo
 - l) Impuesto sobre beneficios
 - m) Transacción en moneda extranjera
 - n) Ingresos y gastos.
- 4. Gastos de establecimiento.
 - 5. Inmovilizado inmaterial.
 - 6. Inmovilizado material.
 - 7. Valores mobiliarios y otras inversiones financieras análogas.
 - 8. Créditos no comerciales.
 - 9. Existencias.
 - 10. Fondos propios.
 - 11. Subvenciones.
 - 12. Provisiones para pensiones y obligaciones similares.
 - 13. Otras provisiones del grupo 1.
 - 14. Deudas no comerciales.
 - 15. Situación fiscal.
 - Explicación de la diferencia que exista entre el resultado contable del ejercicio y el resultado fiscal.

CONCILIACION DEL RESULTADO CON LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Resultado contable del ejercicio.....			-----
	Aumentos	Disminuciones	
Diferencias permanentes	-----	-----	-----
Diferencias temporales:			
- con origen en el ejercicio	-----	-----	-----
- con origen en ejercicios anteriores	-----	-----	-----
Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores			(-----)

Base imponible (resultado fiscal)			-----

16. Garantías comprometidas con terceros y otros pasivos contingentes.

17. Ingresos y gastos.

18. Otra información.

19. Acontecimientos posteriores al cierre.

- Información complementaria sobre hechos acaecidos con posterioridad al cierre que no afectan a las cuentas anuales a dicha fecha, pero cuyo conocimiento sea útil para el usuario de los estados financieros.
- Información complementaria sobre hechos acaecidos con posterioridad al cierre de las cuentas anuales que afecten al aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

20. Cuadro de financiación.

Ya se ha dicho que las diferencias con el anexo contenido en el plan de 1.973 son sustanciales¹. Para evidenciar las mismas se resume a continuación las normas relativas al mismo:

1. En el anexo se comentarán sucintamente el balance y los documentos complementarios con objeto de facilitar al máximo su correcta interpretación, de modo que permita obtener una información clara y exacta de la situación económica y financiera de la empresa y de su desarrollo durante el ejercicio.

2. Necesariamente deberá incluirse en el anexo la información que seguidamente se especifica, de producirse durante el ejercicio los supuestos a que aquella se refiere:

- a) Si el día del cierre del ejercicio se hallare en curso una ampliación de capital, se hará constar expresamente, indicando el número de acciones que se emitirán, su valor nominal, la prima, si se exigiere, y plazo concedido para la suscripción.
- b) Se incluirá una breve explicación de las reglas adoptadas para la valoración de las diversas partidas del balance, y en el supuesto de que no fueran las mismas que se aplicaron en el ejercicio inmediato anterior, se razonarán cumplidamente los fundamentos de tal modificación.
- c) Si dentro del ejercicio se contabilizan plusvalías de elementos del activo se indicarán las cuentas a las que han afectado, los respectivos importes, y los motivos que se han considerado

¹ "Entendemos que de todos los cambios que afectan a las Cuentas Anuales, el mas sustantivo de ellos se refiere a la Memoria". CARIBANO CALVO, Leandro. Op. cit. pag 14.

para llevar a efecto la operación.

- d) Si la sociedad participa directamente, por cualquier título, en el capital de otras empresas en porcentaje igual o superior al 25 por ciento del capital de cada una de ellas, incluirá relación de las mismas, indicando sus domicilios, actividades que ejercen, capital, los respectivos porcentajes de participación, valor teórico de las acciones resultante del último balance que la sociedad emisora tenga aprobado por su órgano competente.

Asimismo, debía incluirse en el anexo, si figuraban en el balance, información y detalle de las cuentas que simplemente enunciamos a continuación prescindiendo del detalle requerido:

- 100. Capital social.
- 113. Reservas legales.
- 131 y siguientes. Resultados negativos de ejercicios anteriores.
- 150, 151, 152, 153. Obligaciones y bonos en circulación.
- 160, 161, 170, 171. Préstamos.
- 165, 166, 175, 176. Acreedores.
- 400, 401, 402, 420. Proveedores.
- 438, 439. Anticipos de clientes.
- 162, 500. Préstamos recibidos.
- 167, 505, 510, 511, 512, 513, 520, 525, 550, 551. Acreedores no comerciales.
- 890. Pérdidas y ganancias.
- 0. Cuentas de orden y especiales.
- 280. Amortización acumulada del inmovilizado material.
- 281. Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial.

- 240, 243, 250. Títulos con cotización oficial.
- 241, 243, 252. Títulos sin cotización oficial.
- 244, 245, 254, 255. Préstamos.
- 430, 431. Clientes.
- 408, 409. Anticipos a proveedores.
- 450, 455. Efectos comerciales a cobrar.
- 246, 534. Préstamos a plazo corto, y
- 535, 540, 545, 550, 551. Otras inversiones financieras temporales.

Para concluir este apartado traemos el contenido de la memoria abreviada, cuyos requisitos de opción, como hemos visto, son los mismos que los del balance abreviado.

CONTENIDO DE LA MEMORIA ABREVIADA

1. bases de presentación de las cuentas anuales.
2. Distribución de resultados.
3. Normas de valoración.
4. Activo inmovilizado.
5. Capital social.
6. Deudas.
7. Empresas del grupo y asociadas.
8. Otra información.
9. Información adicional:

Deberá indicarse cualquier otra información que sea necesaria para facilitar 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.

CUADRO DE FINANCIACION

Este documento, incluido en la memoria, no figura entre las disposiciones de la IV Directiva, sin embargo, como se indica en el preámbulo del Plan, "el legislador español, siguiendo nuestra tradición sobre el cuadro de financiación, iniciada con el Plan de 1.973, y de acuerdo con la legislación de la mayor parte de los Estados miembros, ha conservado en nuestro Derecho nacional dicho documento (artículo 35, apartado 3 del Código de Comercio y artículo 200 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas) por cuya razón ha sido objeto del debido desarrollo en el nuevo Plan General de Contabilidad.

Las notas sustanciales del cuadro de financiación contenidas en el Plan General de Contabilidad varían con respecto al modelo del texto de 1.973, la estructura del primero, además de presentarse con mayor detalle corresponde a unos criterios conceptualmente diferente.

El cuadro de financiación está concebido, no como un estado de variaciones patrimoniales, sino como una descripción de la financiación básica que ha entrado en la empresa y de su inversión o empleo, así como su incidencia en las variaciones del circulante; y todo ello referido al ejercicio corriente y al precedente. Se trata en definitiva de un estado de origen y aplicación de fondos, donde se muestran separadamente los totales, ajustados, de los orígenes y aplicación de fondos así como la variación del circulante".

La norma 8ª de elaboración de las cuentas anuales recoge los pormenores para la confección del mismo. De ella extraemos lo siguiente:

En cada partida deberán figurar, además de las cifras del ejercicio que se cierra, las correspondientes al ejercicio anterior.

El cuadro de financiación debe mostrar separadamente los distintos orígenes y aplicaciones permanentes de recurso en función de las operaciones que los han producido y con independencia de si dichas operaciones han afectado o no al capital circulante.

La rúbricas incluidas en el cuadro de financiación deberán adaptarse en función de la importancia que, para la entidad, hayan tenido las distintas operaciones.

Los resultados del ejercicio serán objeto de corrección para eliminar los beneficios o pérdidas que sean consecuencia de correcciones valorativas de activos inmovilizados o pasivos a largo plazo, los gastos e ingresos que no hayan supuesto variación del capital circulante y los resultados obtenidos en la enajenación de elementos del inmovilizado.

Cuando el resultado del ejercicio corregido fuese positivo (beneficio), se mostrará en recursos bajo la denominación 'Recursos procedentes de las operaciones'. Por el contrario, si dicho resultado del ejercicio corregido fuese negativo (pérdida), se mostrará en aplicaciones con la denominación 'Recurso aplicados en las operaciones'.

Los recursos obtenidos en la enajenación o cancelación anticipada de inmovilizado material.

Los distintos orígenes y aplicaciones de recursos por operaciones formalizadas en el ejercicio se mostrarán en el cuadro de financiación por su importe efectivo.

Las diferencias de cambio de deudas y créditos a largo plazo, en moneda extranjera, acaecidas durante el ejercicio no se mostrarán como origen o aplicación de fondos.

Las revalorizaciones del inmovilizado realizadas en el ejercicio al amparo de una ley no serán consideradas ni como orígenes ni como aplicación de recursos.

Los recursos procedentes de aportaciones de accionistas lucirán en el cuadro de financiación, como origen de fondos.

Cuando se produzcan operaciones comerciales a largo plazo, los créditos o débitos constituirán aplicaciones u orígenes de fondos.

Hay que hacer notar que de acuerdo con la redacción del artículo 200 del Texto Refundido de la LSA, en cuyo apartado 4 se incluye el cuadro de financiación, éste no se encuentra entre las exigencias mínimas del artículo 201 que deben seguirse en la memoria abreviada (Las sociedades que puedan formular balance abreviado podrán omitir las indicaciones a que se refiere el artículo 200, salvo las primera a tercera, duodécima y decimocuarta. No obstante la memoria deberá indicar de forma global los datos a que se refiere la indicación sexta de dicho artículo), por lo que las empresas que puedan presentar la misma no tendrán que elaborarlo.

Sin embargo, en la Ley 19/1989 citada antes, y derogada parcialmente por el Texto Refundido, el cuadro de financiación figuraba en el apartado 3 del artículo 107, a), siendo los contenidos mínimos los apartados 1º a 3º, 12º y la indicación global del apartado 6º como se indicaban en el artículo 107 apartado b).

El modelo único, por tanto, propuesto es:

CUADRO DE FINANCIACION

EJERCICIO

APLICACIONES	Ejercicio		ORIGENES	Ejercicio	
	N.	N-1		N	N-1
1. Recursos aplicados en las operaciones			1. Recursos procedentes de las operaciones.		
2. Gastos de establecimiento y formalización de deudas			2. Aportaciones de accionistas a) Ampliaciones de capital b) Compensación para pérdidas		
3. Adquisiciones de inmovilizado a) Inmovilizaciones inmateriales b) Inmovilizaciones materiales c) Inmovilizaciones financieras c1) Empresas del grupo c2) Empresas asociadas c3) Otras inversiones financieras			3. Subvenciones de capital		
4. Adquisiciones de acciones propias			4. Deudas a largo plazo a) Empréstitos y otros pasivos análogos b) De empresas del grupo c) De empresas asociadas d) De otras empresas e) De proveedores de inmovilizado y otros		
5. Reducciones de capital			5. Enajenación de inmovilizado a) Inmovilizaciones inmateriales b) Inmovilizaciones materiales c) Inmovilizaciones financieras c1) Empresas del grupo c2) Empresas asociadas c3) Otras inversiones financieras		
6. Dividendos			6. Enajenación de acciones propias		
7. Cancelación o traspaso a corto plazo de deuda a largo plazo a) Empréstitos y otros pasivos análogos b) De empresas del grupo c) De empresas asociadas d) De otras deudas e) De proveedores de inmovilizado y otros			7. Cancelación anticipada o traspaso a corto plazo de inmovilizaciones financieras a) Empresas del grupo b) Empresas asociadas c) Otras inversiones financieras		
8. Provisiones para riesgos y gastos					
TOTAL APLICACIONES			TOTAL ORIGENES		
EXCESO DE ORIGENES SOBRE APLICACIONES (Aumento del capital circulante)			EXCESO DE APLICACIONES SOBRE ORIGENES (Disminución del capital circulante)		

VARIACIONES DE CAPITAL CIRCULANTE	Ejercicio N		Ejercicio N-1	
	Aumentos	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones
1. Accionistas por desembolsos exigidos				
2. Existencias				
3. Deudores				
4. Acreedores				
5. Inversiones financieras temporales				
6. Acciones propias				
7. Tesorería				
8. Ajustes por periodificación				
TOTAL				
VARIACION DEL CAPITAL CIRCULANTE				

El modelo de cuadro de financiación recogido en el PPlan de 1.973, en el que se reflejaban sólo las cifras del ejercicio, estaba dividido en tres partes.

En la primera parte: Aplicaciones e inversiones permanentes de los recursos¹ "se reflejaban los flujos que habían supuesto:

- incrementos de las cuentas deudoras del 'Inmovilizado',
- incrementos de 'Situaciones transitorias de fi-

¹ OMENACA GARCIA, Jesús. Op. cit. pags. 193 y 194.

- nanciación',
- disminuciones de las 'Deudas del grupo I'.

En la segunda parte: Recursos permanentes obtenidos en el ejercicio se reflejaban los flujos que habían supuesto:

- disminuciones de las cuentas deudoras del 'Inmovilizado',
- aumentos de las cuentas acreedoras del 'Inmovilizado' (amortizaciones y provisiones),
- aumentos de las cuentas acreedoras del grupo I ('Recursos propios' y 'Recursos ajenos a medio y largo plazo'),
- disminuciones de 'Situaciones transitorias de financiación',
- disminuciones de los 'Recursos propios' (estos flujos iban con signo negativo)".

La equivalencia de ambas partes con el cuadro de financiación del nuevo Plan se pone de manifiesto "si sintetizamos los flujos que aparecen indicados en el modelo y tenemos en cuenta la letra d) de la norma 8ª de las Normas para la elaboración de las cuentas anuales se puede obtener un resumen de flujos respecto a las aplicaciones:

- incrementos de las cuentas deudoras del 'Inmovilizado',
- incrementos de 'Situaciones transitorias de financiación',
- disminuciones de las 'Deudas del grupo I',
(hasta aquí plenamente coincidentes con los del PGCE de 1.973)
- disminuciones de los 'Recursos propios' (estos flujos figuraban en la segunda parte del cuadro, con signo negativo en el de 1.973), y
- pérdidas.

Respecto a los orígenes:

- disminuciones de las cuentas deudoras del 'Inmovilizado',
- aumentos de los 'Recursos propios' y de los 'Recursos ajenos a medio y largo plazo' del grupo 1,
- disminuciones de 'Situaciones transitorias de financiación'; todas coincidentes con las del plan de 1.973, y
- ganancias".

"Por lo tanto, podemos concluir que la diferencia fundamental entre ambos planes, en cuanto a los flujos permanentes, está en que el nuevo plan considera aplicaciones las disminuciones de 'Recursos propios', mientras que en el PGCE de 1.973 se reflejaban como orígenes 'negativos' de recursos".

Respecto a la parte tercera, ésta "se dividía en dos: Variaciones activas del circulante: que recogía los flujos positivos (aumentos) y negativos (disminuciones) de los saldos de las cuentas activas, de los grupos 3, 4 y 5. Los flujos negativos (disminuciones de activos circulantes) figuraban con signo menos.

Variaciones pasivas del circulante: que recogía los flujos positivos (aumentos) y negativos (disminuciones) de los saldos de las cuentas pasivas, de los grupos 3, 4 y 5. Los flujos negativos (disminuciones del pasivo circulante) figuraban con signo menos."

"Las variaciones del circulante aparecen mucho más sintetizadas en PGCE de 1.990, reduciendo la información a la variación cuantitativa (aumentos y disminuciones) que se aprecian globalmente en los epígrafes principales del balance".

El modelo de cuadro de financiación anual de 1.973

era:

Primera parte		Segunda parte	
APLICACIONES e INVERSIONES PERMANENTES DE LOS RECURSOS		RECURSOS PERMANENTES OBTENIDOS EN EL EJERCICIO	
	Flujos corrientes Pesetas		Flujos corrientes Pesetas
GRUPO 1. FINANCIACION BASICA.		GRUPO 1. FINANCIACION BASICA	
15. Empréstitos.....		10. Capital.....	
16. Préstamos recibidos y otros débitos a empresas del grupo.....		11. Reservas.....	
18. Préstamos recibidos y otros débitos a empresas fuera del grupo.....		12. Previsiones.....	
19. Situaciones transitorias de finan- ciación.....		13. Resultados pendientes de aplicación.	
		14. Subvenciones en capital.....	
		15. Empréstitos.....	
		16. Préstamos recibidos y otros débitos a empresas del grupo.....	
GRUPO 2. INMOVILIZADO.		17. Préstamos recibidos y otros débitos a empresas fuera del grupo.....	
20. Inmovilizado material.....		18. Fianzas y depósitos recibidos.....	
21. Inmovilizado inmaterial.....		19. Situaciones transitorias de finan- ciación.....	
23. Inmovilizaciones en curso.....			
24. Inversiones financieras en empresas del grupo.....		GRUPO 2. INMOVILIZADO.	
25. Otras inversiones financieras per- manentes.....		20. Inmovilizado material.....	
		21. Inmovilizado inmaterial.....	
		24. Inversiones financieras en empresas del grupo.....	
		25. Otras inversiones financieras per- manentes.....	
		26. Fianzas y depósitos constituidos....	
		27. Gastos amortizables.....	
		28. Amortización del inmovilizado.....	
		29. Provisiones (inmovilizado).....	
Total de las aplicaciones y de las inversiones permanentes de los recursos.....		Total de los recursos permanentes obtenidos en el ejercicio.....	

Tercera parte		Tercera parte	
VARIACIONES ACTIVAS DEL CIRCULANTE		VARIACIONES PASIVAS DEL CIRCULANTE	
	Flujos corrientes Pesetas		Flujos corrientes Pesetas
GRUPO 3. EXISTENCIAS.		GRUPO 3. EXISTENCIAS.	
30. Comerciales.....		39. Provisiones por depreciación de existencias.....	
31. Productos terminados.....		GRUPO 4. ACREEDORES Y DEUDORES POR OPERACIONES DE TRAFICO.	
32. Productos semiterminados.....		40. Proveedores.....	
33. Subproductos y residuos.....		41. Otros acreedores.....	
34. Productos y trabajos en curso.....		42. Efectos comerciales activos.....	
35. Materias primas y auxiliares.....		43. Clientes.....	
36. Elementos y conjuntos incorporables.		46. Personal.....	
37. Materiales para consumo y reposición		47. Entidades públicas.....	
38. Embalajes y envases.....		48. Ajustes por periodificación.....	
GRUPO 4. ACREEDORES Y DEUDORES POR OPERACIONES DE TRAFICO.		49. Provisiones (tráfico).....	
40. Proveedores.....		GRUPO 5. CUENTAS FINANCIERAS.	
43. Clientes.....		50. Préstamos recibidos y otros débitos a empresas fuera del grupo.....	
44. Otros deudores.....		51. Acreedores no comerciales.....	
45. Efectos comerciales activos.....		52. Fianzas y depósitos recibidos.....	
46. Personal.....		57. Tesorería.....	
47. Entidades públicas.....		58. Ajustes por periodificación.....	
48. Ajustes por periodificación.....		59. Provisiones.....	
GRUPO 5. CUENTAS FINANCIERAS.		Total de las variaciones pasivas del circulante.....	
53. Inversiones financieras temporales..			
54. Fianzas y depósitos constituidos....			
55. Otras cuentas no bancarias.....			
57. Tesorería.....			
58. Ajustes por periodificación.....			
Total de las variaciones activas del circulante.....			

INFORME DE GESTION

Requerido por el artículo 202 del TRLSA, el informe de gestión, no incorporado formalmente en las cuentas anuales pero que debe de acompañar a las mismas.

Este informe, sobre el que los auditores de cuentas deben pronunciarse en el sentido de sí concuerda con las cuentas anuales¹ "habrá de contener una exposición fiel sobre la evolución de los negocios y la situación de la sociedad".

También ha de informar sobre los acontecimientos relevantes acaecidos después del cierre del ejercicio, la previsible evolución de la sociedad, las actividades relativas a investigación y desarrollo y las adquisiciones de acciones propias.

"Del contenido del informe de gestión destaca que la sociedad deba informar sobre la evolución del negocio (pasado), la situación de la sociedad (presente) y de la evolución previsible (futuro). La realización de esta información, un tanto pretenciosa a nuestro juicio, implicará por parte de la dirección de la empresa tener que efectuar un análisis (histórico y provisional) patrimonial, financiero y económico de la sociedad, debiendo de ajustar los estados contables elaborados según el nuevo plan a los requisitos específicos del análisis demandado por la Ley"².

Este informe, deberá ser presentado, para su publica-

¹ Art. 29. 1, g) de la Ley 19/1.988 de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

² LUENGO MOLET, Pedro.- Op. cit. pag. 111.

ción, conjuntamente con las cuentas anuales y propuesta de distribución de resultados, en el Registro Mercantil, por lo que habrán de tenerse en cuenta las cautelas reconocidas en otros aspectos de la información a facilitar en la memoria (anexo) por la norma comunitaria.

CAPITULO VI.

ESTUDIO
COMPARATIVO

ESTUDIO COMPARATIVO

En este capítulo vamos a realizar un breve estudio comparativo de los anteriores planes de cuentas, así como con la Cuarta Directiva, en aquellos aspectos en que se relacionan.

En primer lugar consideraremos, los principios contables adoptados por la Directiva Comunitaria y por cada uno de los planes de contabilidad anteriores, con una finalidad común: que las cuentas anuales reflejen la imagen fiel del patrimonio de la situación financiera y de los resultados de la empresa, y que se podrían resumir en el siguiente cuadro:

CUARTA DIRECTIVA	FRANCIA PLAN COMPTABLE GENERAL P. C. G.	PORTUGAL PLAN OFICIAL DE CONTABILIDAD P. O. C.	ESPAÑA PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD P. G. C.
Gestión continuada	Continuidad	Continuidad	Empresa en funcionamiento
Continuidad	Permanencia de métodos	Consistencia	Uniformidad
PRUDENCIA	PRUDENCIA	PRUDENCIA	PRUDENCIA
Devengo	Autonomía de ejercicios	Agregación o especialización	Registro Devengo Correlación de ingresos y gastos
Valoración separada	No compensación		No compensación
Precio de adquisición	Precio de adquisición	Coste histórico	Precio de adquisición
		Materialidad	Importancia relativa
		Sustancia sobre la forma	

Existe plena coincidencia en cuanto a la consideración del principio de prudencia como prevalente frente a cual-

quier otro: "deberá observarse en todo caso el principio de prudencia" (Cuarta Directiva); "la contabilidad debe satisfacer, respetando la regla de prudencia, ..." (P.C.G); "el principio de prudencia tendrá carácter preferencial sobre los demás principios" (P.G.C), si bien no existe declaración expresa de este tipo en P.O.C. portugués.

No se encuentran diferencias formales en cuanto al contenido de los principios de 'gestión continuada', 'continuidad' o 'empresa en funcionamiento' y, de 'continuidad', 'permanencia de métodos', 'consistencia' y 'uniformidad', descritos en la norma comunitaria y planes analizados, si bien, conviene destacar la posible confusión terminológica respecto al término 'continuidad' entre la Directiva y el P.C.G.

El principio del 'devengo' (Directiva) toma el nombre de 'autonomía de ejercicios' en el P.C.G. y de 'agregación o especialización de ejercicios' en el P.O.C. El Plan español, por su parte, define en este punto tres principios: 'registro', 'devengo' y de 'correlación de ingresos y gastos' que pudieran reputarse como contrarios pero que, en realidad, son perfectamente compatibles entre sí y con el principio de prudencia.

No se encuentra específicamente definido en el Plan de Portugal el principio de 'no compensación', como tampoco se recoge expresamente en ninguno de los planes estudiados el principio de 'identidad de balance' así enunciado en la Directiva comunitaria que nos ocupa, según el cual, el balance de apertura de un ejercicio corresponderá al de cierre del ejercicio anterior (art. 31, f)), si bien la legislación mercantil de estos países proclama el mismo fehacientemente.

Incorpora, asimismo, el Plan Oficial de Contabilidad de Portugal el enunciado de dos principios más: el de 'materialidad' (los estados financieros deben evidenciar todos los ele-

mentos que sean relevantes y que puedan afectar a valoraciones y decisiones por los usuarios) que podría corresponderse con el principio de 'importancia relativa' recogido por nuestro Plan contable y, el de 'naturaleza sobre la forma' (las operaciones deben contabilizarse atendiendo a su naturaleza y no sólo a su forma legal) en íntima conexión con la característica de relevancia, según la cual, la materialidad, sin ser una cualidad de la información financiera, determina el punto a partir del cual la misma pasa a ser útil. La relevancia y la materialidad, se afirma, están íntimamente ligadas porque ambas son definidas en función de los usuarios en la toma de decisiones; la relevancia parte de la naturaleza y cualidad de la información, mientras que la materialidad depende de la dimensión de la misma.

CUADROS DE CUENTAS

Diferencias mas acusadas entre los planes de contabilidad que estamos analizando aparecen en la propia disposición de las cuentas dentro de los grupos correspondientes, especialmente en el P.O.C. que, como hemos dicho, mantiene su nomenclatura siguiendo criterios de grados de liquidez y exigibilidad.

Para poner de manifiesto lo anterior, recogeremos en un cuadro, por grupos, los subgrupos correspondientes, haciendo la salvedad de que el Plan español no muestra expresamente un cuadro de cuentas similar al contenido en el Plan de 1.973 pero que si incorporan los otros dos planes.

Por su parte el P.C.G. agrupa los grupos (clases) 1 a 5 bajo el anagrama de "Cuentas de balance", los grupos 6 y 7 como "Cuentas de gestión" y como "Cuentas especiales" el octavo.

G R U P O I

P. C. G.	P. O. C.	P. G. C.
CUENTAS DE CAPITALES	DISPONIBILIDADES	FINANCIACION BASICA
10. Capital y reservas 11. Remanente 12. Resultados del ejercicio 13. Subvenciones en capital 14. Provisiones reglamentadas 15. Provisiones para riesgos y gastos 16. Empréstitos y deudas similares 17. Deudas vinculadas a participaciones 18. Cuentas de unión de establecimientos y sociedades en participación 19.	11. Caja 12. Depósitos a la vista 13. Depósitos a plazo 14. Otros depósitos bancarios 15. Títulos negociables 18. Otras aplicaciones de tesorería 19. Provisiones para aplicaciones de tesorería	10. Capital 11. Reservas 12. Resultados pendientes de aplicación. 13. Ingresos a distribuir en varios ejercicios 14. Provisiones para riesgos y gastos 15. Empréstitos y otras emisiones análogas 16. Deudas a largo plazo con empresas del grupo y asociadas 17. Deudas a largo plazo por préstamos recibidos y otros conceptos 18. Fianzas y depósitos recibidos a largo plazo 19. Situaciones transitorias de financiación

G R U P O 1

P. C. G.	P. O. C.	P. G. C.
CUENTAS DE INMOVILIZACIONES	TERCEROS	INMOVILIZADO
20. Inmovilizaciones inmateriales 21. Inmovilizaciones materiales 22. Inmovilizaciones cedidas en concesión 23. Inmovilizaciones en curso 24. 25. 26. Participaciones y créditos vinculados a participaciones 27. Otras inmovilizaciones financieras. 28. Amortizaciones de inmovilizaciones 29. Provisiones por depreciación de inmovilizaciones	21. Clientes 22. Proveedores 23. Empréstitos obtenidos 24. Estado y otros entes públicos 25. Accionistas (socios) 26. Otros deudores y acreedores 27. Anticipos y diferimientos 28. Provisiones para cobros dudosos 29. Provisiones para riesgos y gastos	20. Gastos de establecimiento 21. Inmovilizaciones inmateriales 22. Inmovilizaciones materiales 23. Inmovilizaciones materiales en curso 24. Inversiones financieras en empresas del grupo y asociadas 25. Otras inversiones financieras permanentes 26. Fianzas y depósitos constituidos 27. Gastos a distribuir en varios ejercicios 28. Amortización acumulada del inmovilizado 29. Provisiones de inmovilizado

G R U P O 3

P. C. G.	P. O. C.	P. G. C.
CUENTAS DE EXISTENCIAS Y EN CURSO	EXISTENCIAS	EXISTENCIAS
<p>30.</p> <p>31. Materias primas (y suministros)</p> <p>32. Otros aprovisionamientos</p> <p>33. Bienes en curso de producción</p> <p>34. Servicios en curso de producción</p> <p>35. Existencias de productos</p> <p>36.</p> <p>37. Existencias de mercaderías</p> <p>38.</p> <p>39. Provisiones por depreciación de existencias y en curso</p>	<p>31. Compras</p> <p>32. Mercaderías</p> <p>33. Productos terminados e intermedios</p> <p>34. Subproductos, desperdicios y residuos</p> <p>35. Productos y trabajos en curso</p> <p>36. Materias primas, auxiliares y de consumo</p> <p>37. Anticipos por cuenta de compras</p> <p>38. Regularización de existencias</p> <p>39. Provisiones para depreciación de existencias</p>	<p>30. Comerciales</p> <p>31. Materias primas</p> <p>32. Otros aprovisionamientos</p> <p>33. Productos en curso</p> <p>34. Productos semiterminados</p> <p>35. Productos terminados</p> <p>36. Subproductos, residuos y materiales recuperados</p> <p>37. Provisiones por depreciación de existencias</p>

G R U P O 4

P. C. G.	P. O. C.	P. G. C.
CUENTAS DE TERCEROS	INNOVILIZACIONES	ACREEDORES Y DEUDORES POR OPERACIONES DE TRAFICO
40. Proveedores y cuentas vinculadas 41. Clientes y cuentas vinculadas 42. Personal y cuentas vinculadas 43. Seguridad social y otros organismos sociales 44. Estado y otras colectividades públicas 45. Grupo y asociadas 46. Deudores y acreedores diversos 47. Cuentas transitorias o de espera 48. Cuentas de regularización 49. Provisiones por depreciación de cuentas de terceros	41. Inversiones financieras 42. Inmovilizaciones materiales 43. Inmovilizaciones inmateriales 44. Inmovilizaciones en curso 46. Amortizaciones acumuladas 49. Provisiones para inversiones	40. Proveedores 41. Acreedores varios 43. Clientes 44. Deudores varios 46. Personal 47. Administraciones públicas 48. Ajustes por periodificación 49. Provisiones por operaciones de tráfico

G R U P O 3

CUENTAS FINANCIERAS	CAPITAL, RESERVAS Y GEMANENTE	CUENTAS FINANCIERAS
50. Inversiones financieras Temporales	51. Capital	50. Empréstitos y otras emisiones análogas a corto plazo
51. Bancos, establecimientos financieros y asimilados	52. Acciones (cuotas) propias	51. Deudas a corto plazo con empresas del grupo y asociadas
52.	53. Prestaciones suplementarias	52. Deudas a corto plazo por préstamos recibidos y otros conceptos
53. Caja	54. Prisas de emisión de acciones (cuotas)	53. Inversiones financieras a corto plazo en empresas del grupo
54. Control de anticipos y adelantos	55. Reservas de revalorización	54. Otras inversiones financieras temporales
55.	56. Reservas obligatorias	55. Otras cuentas no bancarias
56.	57. Reservas especiales	56. Prazas y depósitos recibidos y constituidos a corto plazo
57.	58. Reservas libres	57. Tesorería
58. Giros internos	59. Resultados pendientes de aplicación	58. Ajustes por periodificación
59. Provisiones por depreciación de cuentas financieras		59. Provisiones financieras

G R U P O 6

CUENTAS DE CARGAS	COSTES Y PERDIDAS	COMPRAS Y GASTOS
<p>60. Compras (salvo 603) 603. Variación de existencias (aprovisionam. y mercaderías)</p> <p>61. Servicios externos</p> <p>62. Otros servicios externos</p> <p>63. Impuestos, tasas y pagos asimilados</p> <p>64. Cargas de personal</p> <p>65. Otras cargas de gestión corriente</p> <p>66. Cargas financieras</p> <p>67. Cargas excepcionales</p> <p>68. Dotaciones a las amortizaciones y provisiones</p> <p>69. Participación de los asalariados, impuestos sobre beneficios y asimilados</p>	<p>61. Coste de las mercaderías vendidas y de las materias consumidas</p> <p>62. Suministros externos</p> <p>63. Impuestos</p> <p>64. Costes de personal</p> <p>65. Otros costes de explotación</p> <p>66. Amortizaciones del ejercicio</p> <p>67. Provisiones del ejercicio</p> <p>68. Costes y pérdidas financieras</p> <p>69. Costes y pérdidas extraordinarios</p>	<p>60. Compras</p> <p>61. Variación de existencias</p> <p>62. Servicios externos</p> <p>63. Tributos</p> <p>64. Gastos de personal</p> <p>65. Otros gastos de gestión</p> <p>66. Gastos financieros</p> <p>67. Pérdidas procedentes del inmovilizado y gastos excepcionales</p> <p>68. Dotaciones para amortizaciones</p> <p>69. Dotaciones a las provisiones</p>

G R U P O 7

P. C. G.	P. O. C.	P. G. C.
CUENTAS DE INGRESOS	INGRESOS Y GANANCIAS	VENTAS E INGRESOS
70. Ventas de productos fabricados, prestaciones de servicios y de mercaderías 71. Producción almacenada 72. Producción de inmovilizado 73. Ingresos netos parciales en operaciones a largo plazo 74. Subvenciones de explotación 75. Otros ingresos de gestión corriente 76. Ingresos financieros 77. Ingresos excepcionales 78. Recuperación de amortizaciones y provisiones 79. Transferencias de cargas	71. Ventas 72. Prestaciones de servicios 73. Productos suplementarios 74. Subvenciones a la explotación 75. Trabajos para la propia empresa 76. Otros ingresos de gestión 78. Productos e ingresos financieros 79. Ingresos y ganancias extraordinarios	70. Ventas de mercaderías, de producción propia, de servicios, etc. 71. Variación de existencias 73. Trabajos realizados para la empresa. 74. Subvenciones a la explotación 75. Otros ingresos de gestión 76. Ingresos financieros 77. Beneficios procedentes del inmovilizado e ingresos excepcionales 79. Excesos y aplicaciones de provisiones

G R U P O 8

P. C. G.	P. O. C.	P. G. C.
SIN DENOMINACION ESPECIFICA	RESULTADOS	NO EXISTE ESTE GRUPO
<p>Este grupo recoge todas las cuentas especiales que no tienen cabida en los grupos 1 a 7.</p>	<p>81. Resultados de explotación</p> <p>82. Resultados financieros</p> <p>83. (Resultados corrientes)</p> <p>84. Resultados extraordinarios</p> <p>85. (Resultados antes de impuestos)</p> <p>86. Impuesto sobre el beneficio del ejercicio</p> <p>88. Resultado líquido del ejercicio</p> <p>89. Dividendos anticipados</p>	

Como se desprende de los cuadros anteriores, son importantes las diferencias entre los distintos planes de cuentas, menos destacadas entre los planes francés y español, pero acusadas entre éstos y el plan de cuentas portugués. A destacar la existencia del grupo 8 (resultados) en este último para poner de manifiesto los resultados de explotación, financieros y extraordinarios, antes de impuestos, así como éstos y el resultado neto del ejercicio, sin que ello evite la necesidad de que la cuenta anual de pérdidas y ganancias contenga tales extremos.

En el P.G.C. los resultados del ejercicio vienen

representados por el subgrupo 12 y las cuentas 120 y 129 según el resultado sea beneficio o pérdida. Este Plan de cuentas, no sólo plasma el desglose de los resultados netos en las cuentas anuales, como veremos luego, sino que facilita reglas (sección II) para la determinación del mismo.

Por su parte el Plan español, recoge los resultados del ejercicio en la cuenta 129 (Pérdidas y ganancias), dejando el detalle de determinación de los distintos resultados (de explotación, financieros, de actividades ordinarias, extraordinarios, antes y después de impuestos) para la cuenta anual de Pérdidas y ganancias.

NORMAS DE VALORACION

El artículo 32 de la Cuarta Directiva señala que la valoración de las partidas de las cuentas anuales se basará en el principio del precio de adquisición o del coste de producción.

Sin embargo, como excepción se prevé (Art. 33) la valoración, para determinadas partidas, utilizando como magnitudes el valor de reposición, el valor de mercado e, incluso, el determinado por otros métodos.

Para el activo inmovilizado prescribe (art. 35) la valoración al precio de adquisición o al coste de producción, sin perjuicio de las correcciones valorativas correspondientes, presididas siempre por el principio de prudencia, permitiendo la inclusión en el coste de producción de los intereses que le sean imputables.

Respecto de las inmovilizaciones financieras, señala que "podrán ser objeto de corrección valorativas con el fin de

que estos elementos figuren por el valor inferior que se les pueda atribuir en la fecha de cierre del balance".

Permite, asimismo el artículo 38, la valoración por un importe y valor fijos de aquellos elementos de importancia secundaria y gran rotación.

Los elementos del activo circulante deberán valorarse siguiendo la regla general del precio de adquisición o coste de producción con las consiguientes correcciones hacia el valor de mercado si es inferior o, en circunstancias particulares, al "valor inferior que les sea atribuible en la fecha de cierre".

Respecto a las existencias, el artículo 40 permite el empleo de cálculos sobre la base de precios medios ponderados, aplicando los métodos FIFO o LIFO, o cualquier otro análogo.

Las provisiones para riesgos y gastos no podrán exceder de las necesarias, según prescribe el artículo 42.

El método de valoración por costes históricos es el empleado básicamente por el P. C. G. francés, si bien admite la utilización del coste histórico indiciado y del valor actual. Además prevé la realización de la valoración:

- a la fecha de entrada de los bienes:
 - a) coste de adquisición,
 - b) coste de producción,
 - c) valor venal;
- a la fecha de inventario: valor actual, como valor venal, determinado según el precio de mercado, baremos, índices específicos, etc.;
- a la fecha de cierre de las cuentas, determinando el valor contable por comparación del valor de



entrada, en tanto que valor bruto y el valor actual y actuando sobre las diferencias.

Asimismo, establece reglas generales de valoración para las siguientes partidas:

- elementos de activo:
 - a) inmovilizado material e inmaterial,
 - b) títulos:
 - 1.- de participación,
 - * a la fecha de entrada,
 - * a cualquier otra fecha;
 - 2.- inversiones financiera temporales,
 - * a la fecha de entrada,
 - * a la fecha de cierre del ejercicio,
 - c) existencias y productos en curso:
 - 1.- a la fecha de contabilización,
 - 2.- a la fecha de inventario,
 - 3.- a la fecha de cierre de las cuentas;
- elementos del pasivo externo;
- elementos del activo y pasivo cuyo valor depende de las fluctuaciones de moneda extranjera:
 - a) inmovilizaciones materiales e inmateriales,
 - b) créditos y deudas,
 - c) títulos de participación, otros títulos inmovilizados e inversiones financieras temporales,
 - d) existencias,
 - e) disponibilidades.

* Señala el P. O. C. que "los registros contables deben basarse en costes de adquisición o de producción, sea en escudos nominales, sea en escudos constantes, alusión aislada que no se repite más en el texto de aprobación del Plan de Contabilidad.

El criterio de valoración según el coste histórico, es, pues, el que prevalece, sin perjuicio de las correcciones pertinentes cuando el valor de reposición o realización es inferior, al amparo de la regla de prudencia.

Se establecen reglas particulares de valoración para las partidas siguientes:

- disponibilidades:
 - a) en moneda extranjera, se aplica el tipo de cambio en vigor el día de cierre del ejercicio,
 - b) títulos negociables y demás aplicaciones de tesorería a los que se aplican los mismos criterios que para las existencias;
- deudas de y con terceros:
 - a) en moneda extranjera, al tipo de cambio fijado para la fecha de cada operación, salvo garantía por tercera entidad,
 - b) provisiones que no deben sobrepasar a las necesidades;
- existencias:
 - a) coste de adquisición,
 - b) coste de producción, sin perjuicio de:
 - 1.- precio de mercado o coste de reposición si resultasen inferiores,
 - 2.- precio de realización neto para los sub-productos, desperdicios y residuos,
 - 3.- valoración de consumos según:
 - * coste específico,
 - * coste medio ponderado,
 - * FIFO,
 - * LIFO,
 - * coste patrón o tipo,
 - 4.- cantidad y valor fijos para las materias

- primas y de consumo de frecuente renovación, escaso valor y composición similar,
- inmovilizaciones, que serán contabilizadas por su coste de adquisición o producción, con las correcciones recogidas acerca de las inversiones financieras, los gastos de instalación, investigación y desarrollo y los derechos de traspaso.

Por su parte el P. G. C. español estructura su apartado de normas de valoración en la forma siguiente:

- inmovilizado material a valorar al precio de adquisición, coste de producción o valor venal, con las consiguientes correcciones valorativas tendentes a conseguir (principio de prudencia) que figuren valoradas por el inferior valor de mercado que se le pueda atribuir al cierre;
- normas particulares sobre inmovilizado material respecto:
 - a) solares sin edificar,
 - b) construcciones,
 - c) instalaciones técnicas, maquinaria y utillaje,
 - d) utensilios y herramientas incorporados a elementos mecánicos,
 - e) bienes 'adquiridos' mediante arrendamiento financiero,
 - d) costes de renovación, ampliación o mejora de bienes de inmovilizado material.
- inmovilizado inmaterial, cuyos elementos serán valorados al precio de adquisición o coste de producción.
- normas particulares acerca de:
 - a) gastos de investigación y desarrollo,
 - b) propiedad industrial,

- c) fondo de comercio,
- d) derechos de traspaso, y
- e) programas informáticos;
- gastos de establecimiento, y gastos a distribuir en varios ejercicios,
- valores mobiliarios y acciones propias que se valorarán por su precio de adquisición a la suscripción o compra, con las consiguientes correcciones de acuerdo con las cotizaciones, media del último trimestre o al día de cierre o siguiendo un criterio racional si los valores no cotizan en bolsa,
- créditos y deudas no comerciales, clientes, proveedores, deudores y acreedores de tráfico,
- existencias,
- diferencias de cambio en moneda extranjera,
- impuesto sobre el valor añadido,
- impuesto sobre sociedades,
- compras y otros gastos, ventas y otros ingresos,
- aportaciones a fondos de pensiones, y
- subvenciones de capital.

Se admite, empero, la utilización de otro tipo de normas de valoración facultativas en supuestos no contemplados en las normas obligatorias.

Como se desprende de lo anterior, tanto la norma comunitaria como los tres planes considerados, coinciden en la utilización del criterio de valoración basado en el precio de adquisición o coste de producción, salvo las correcciones imprescindibles, impuestas por el principio de prudencia, cuando el valor de mercado u otros análogos resultasen inferiores, mostrando su diferencias en la forma y el detalle en son recogidas las distintas particularidades que pueden presentarse.

CUENTAS ANUALES

1.- BALANCE.

Dos son los esquemas previstos por la Cuarta Directiva: Balance expresado en forma de cuenta (artículo 9) y Balance en forma de lista (artículo 10), de los que se derivan otros dos: Balance abreviado en forma de cuenta y Balance abreviado en forma de lista para aquellas empresas autorizadas a ello según los términos del artículo 11. De estos dos tipos de esquemas (cuenta y lista) los Estados miembros tienen opción para implantar cualquiera, o ambos (artículo 8).

El Plan francés prevé tres sistemas de documentos de síntesis:

- sistema básico que recoge las disposiciones mínimas de la contabilidad que deben tener las medianas y grandes empresas,
- sistema abreviado relativo a las empresas cuya dimensión no justifica la necesidad de recurrir al sistema anterior, y
- sistema desarrollado que incorpora los documentos que evidencien el análisis de los datos del sistema básico en pro de una mejor claridad de la gestión. Este esquema puede ser seguido por la empresa en su totalidad o hacerlo de forma parcial.

El Plan incorpora dos modelos de balance, en forma de cuenta, (antes y después de la distribución de resultados) para cada uno de los esquemas anteriores, añadiendo diversos cuadros de desglose de créditos y deudas.

Portugal también ha optado por el modelo en forma de cuenta del artículo 9., incorporando un sólo modelo de carácter general y otro modelo para las empresas que puedan presentarlo en forma abreviada.

Es de destacar, sin embargo, la incorporación de una columna de equivalencias de las distintas partidas que integran el balance con los apartados de dicho artículo 9. dado el 'particular' sistema de codificación empleado.

El modelo seguido por el Plan español es, también, la presentación del balance en forma de cuenta, incorporando dos modelos, uno abreviado y otro normal.

El P. G. C. es el único de los tres que recoge entre sus normas los límites de opción a un sistema (abreviado) u otro, remitiéndose los otros a las disposiciones correspondientes.

Obviamente, los modelos de balance presentados por los tres Planes de cuentas, recogen las cifras correspondientes al ejercicio y al ejercicio anterior, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4, del artículo 4 de la Cuarta Directiva.

2.- CUENTA DE PERDIDAS Y GANANCIAS.

Son cuatro los modelos de cuenta de Pérdidas y ganancias los previstos por la Cuarta Directiva y recogidos en sus artículos 23 a 26, atendiendo a su clasificación por naturaleza (modelo en forma de lista (art. 23) y modelo en forma de cuenta (art. 24)) o a su clasificación funcional (en forma de lista, artículo 25 y en forma de cuenta, artículo 26), amén de los otros cuatro modelos abreviados que resultan de aplicar el artículo 27.

La elección ha recaído, en el caso francés, en los modelos según la clasificación de las cargas por su naturaleza, dando lugar a dos modelos, en forma de cuenta y en forma de lista, para cada uno de los sistemas básico y abreviado.

El sistema desarrollado se complementa con una serie de 'módulos de sustitución' tendentes a mostrar la determinación de, entre otros, el margen comercial, el valor añadido, el resultado de explotación y el resultado excepcional.

Al igual que para el balance, el legislador portugués se ha decantado por la presentación en forma de cuenta (incluyendo la codificación correspondiente a la Directiva), dando origen a dos modelos, normal y abreviado, atendiendo a su clasificación por naturaleza y otro modelo de cuenta de resultados por funciones, si bien de confección no obligatoria.

En el caso español, los modelos (normal y abreviado) se limitan a la presentación en forma de cuenta y según su clasificación por naturaleza.

Interesa poner de manifiesto, que como en el caso del balance, los documentos recogen los datos del ejercicio y anterior y que sólo es el Plan español quién incorpora entre sus disposiciones los límites de opción al sistema simplificado.

Dado que los modelos reseñados mas arriba, tanto de balances como de cuentas de pérdidas y ganancias, han sido recogidos en este trabajo, se puede resumir lo anterior en el siguiente cuadro:

COMARCA DIRECTIVA	FRANCIA PLAN CONTABLE GENERAL P. C. G	PORTUGAL PLAN OFICIAL DE CONTABILIDAD P. O. C.	ESPAÑA PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD P. G. C.
<p>Sistema normal Sistema abreviado</p> <p>BALANCE: En forma de cuenta - normal</p> <p>- abreviado</p> <p>En forma de lista - normal - abreviado</p> <p>C. PERDIDAS Y GANANCIAS: Por naturaleza: - forma de cuenta: + normal + abreviado - forma de lista: + normal + abreviado</p> <p>Funcional: - forma de lista: + normal + abreviado - forma de cuenta: + normal + abreviado</p>	<p>Sistema básico Sistema abreviado Sistema desarrollado</p> <p>En forma de cuenta - básico: + antes reparto + después reparto - abreviado: + antes reparto + después reparto - desarrollado: + antes reparto + después reparto + cuadros complementar.</p> <p>Por naturaleza: - forma de cuenta: + básico + abreviado - forma de lista: + básico + abreviado</p> <p>Funcional: - forma de lista: + desarrollado</p>	<p>Sistema normal Sistema abreviado</p> <p>En forma de cuenta - normal</p> <p>- abreviado</p> <p>Por naturaleza: - forma de cuenta: + normal + abreviado</p> <p>Funcional: - forma de lista: + optativa</p>	<p>Sistema normal Sistema abreviado</p> <p>En forma de cuenta - normal</p> <p>- abreviado</p> <p>Por naturaleza: - forma de cuenta: + normal + abreviado</p> <p>(*)</p>

(*) prevista, sin embargo en el Anteproyecto presentado en septiembre de 1.990.

EL ANEXO

Tanto en la Directiva como en los planes francés y portugués se emplea esta denominación; en el caso español se ha sustituido por la de 'memoria'.

Respecto al contenido y forma de presentación del mismo, la interpretación dada a las exigencias comunitarias por cada uno de los planes estudiados, difiere considerablemente.

En todos los casos se presentan dos modelos; normal y abreviado, amén de un modelo desarrollado en el caso de Francia.

La Cuarta Directiva dedica a este punto su sección 8ª (Art. 43. 1) indicando en la misma las informaciones mínimas que debe contener este documento. Son estas:

- Criterios de valoración aplicados,
- información relativa a las sociedades en que la empresa tenga participación significativa,
- detalle sobre acciones suscritas en el ejercicio, valor nominal o contable de las mismas, partes beneficiarias, obligaciones convertibles, etc.,
- importe de las deudas a largo plazo y de todas las cubiertas por garantías reales,
- importe de los compromisos financieros contraídos,
- desglose del importe neto de la cifra de negocios por categoría y mercados geográficos,
- número medio de personas empleadas,
- influencia de la utilización de criterios alternativos de valoración,
- diferencias entre la carga fiscal imputada y pagada o pendiente de pago,

- importe de las retribuciones percibidas por los miembros de los órganos de dirección y administración, anticipos y créditos concedidos a los mismos así como compromisos adquiridos y garantías prestadas en relación a ellos.

Aparte de las anteriores indicaciones mínimas, a lo largo del texto comunitario se detallan otras situaciones que deben ser mencionadas o detalladas en el anexo, que ya han sido analizadas, por lo que nos limitaremos a recoger los artículos y apartados correspondientes: Art. 2. 5; Art. 3; Art. 4. 3, b) y 4.; Art. 13. 1; Art. 14; Art. 15. 3, a) y b); Art. 18; Art. 21; Art. 29. 2; Art. 30; Art. 31. 2; Art. 33, 1; 2, a) y 4; Art. 34, 2; Art.35. 1, c) y cc); d) y 4; Art. 37. 1 y 2; Art. 39. 1, c) y e); Art. 40. 2; Art. 41. 1; Art. 45. 1, apts. a) y b) y punto 2, y puntos a) y b) del artículo 59.

La posibilidad de presentar un anexo abreviado y su contenido se recoge en el artículo 44.

El modelo de base contenido en el P. C. G. se divide en tres apartados:

1.- Reglas y métodos contables, en el que se detallan los principios generales y adaptaciones profesionales aplicados así como las excepciones a las hipótesis básicas, reglas generales y método de valoración según el coste histórico.

2.- Complementos de información relativos al balance y cuenta de resultados, en el que, entre otras informaciones, se recogen cuadros de inmovilizaciones, de amortizaciones, y de provisiones, así como un estado de vencimientos de créditos y deudas, en el que se detallan los créditos de activo fijo y circulantes separados según su vencimiento sea menor o superior al año y, también, las deudas, a menos y mas de un año,

pero subdividiendo estas en aquellas cuyo vencimiento está entre uno y tres años, y a plazo superior a éste. Respecto a los empréstitos el elemento diferenciador es los dos años.

Recoge, asimismo, este apartado las informaciones relativas los compromisos financieros, separando los correspondientes a empresas del grupo, los relativos a pensiones, descuento de efectos y los adquiridos por arrendamientos financieros. También, la información respecto a la distribución de la cifra de negocios, por categorías de actividades y mercados geográficos; la correspondiente a la distribución de la cifra global de impuestos sobre el beneficio entre los resultados corriente y extraordinario; repercusiones en resultados de actuaciones encaminadas a la obtención de beneficios fiscales, y situación de las deudas y créditos de impuestos por desfase en el tiempo entre el regimen fiscal y el de la empresa.

3.- Otro tipo de información, apartado dónde, además de información relativa a empresas del grupo y en las que representa un porcentaje determinado, plantilla media del ejercicio e información acerca de retribuciones, anticipos y créditos respecto a los miembros de los órganos de administración y dirección, se recogen, bajo el epígrafe de documentos sociales, los siguientes:

- cuadro de afectación de resultados,
- estado de resultados de la sociedad durante los cinco últimos ejercicios, e
- inventario de la cartera de valores.

Para la confección del modelo abreviado se limita a citar lo dispuesto en el artículo 26 del Decreto 83-1.020 de 29 de noviembre.

El sistema desarrollado incorpora, además de lo previsto en el sistema de base, los siguientes cuadros:

- Determinación de la capacidad de autofinanciación del ejercicio,
- modelo de cuadro de origen y aplicación de los recursos del ejercicio, en forma de cuenta, y
- modelo de cuadro de origen y aplicación de los recursos del ejercicio, en forma de lista

Nada menos que de cuarenta y ocho apartados está compuesto el anexo en la contabilidad en Portugal. En el mismo se recogen todas las exigencias comunitarias, complementadas con informaciones sobre cotizaciones empleadas en la conversión de moneda, modificaciones del resultado de carácter fiscal, bienes en arrendamiento financiero, así como cuadros de movimientos de las partidas de inmovilizado, detallando saldos iniciales y finales, revalorizaciones, aumentos, aplicaciones y transferencias y reducciones; cuadros de amortizaciones y provisiones; de revalorizaciones; desgloses de las cuentas de provisiones acumuladas; detalle del coste de las mercancías vendidas y materias primas consumidas y detalle de la variación de la producción.

Asimismo, incorpora modelo de cuenta de resultados financieros y de resultados extraordinarios y deja abierta la puerta de nuevas informaciones en su apartados 47 y 48 al admitir "otras informaciones exigidas por disposiciones legales" y aquellas "consideradas relevantes para el mejor conocimiento de la situación financiera y los resultados de la empresa".

Se completa la información anterior, con un cuadro de origen y aplicación de fondos y un cuadro de variaciones de los fondos circulantes.

El modelo de anexo abreviado, igualmente descrito en el Plan, consta, prácticamente, de los mismos puntos que el

normal, excepción hecha de los siguientes: 8, 9, 16, 18, 19, 20, 21, 26, 27, 33, 36, 37, 44, 45 y 46.

También el Plan español incorpora en su integridad los requisitos considerados mínimos por la norma comunitaria que, ampliados por los requerimientos contenidos en la legislación nacional se desarrollan en dieciocho apartados, que se subdividen, a su vez, en otros varios, proporcionando un desglose y pormenorización significativo.

En estos apartados se demanda información sobre:

1. Bases de presentación de las cuentas anuales,
2. distribución de resultados,
3. normas de valoración,
4. gastos de establecimiento,
5. inmovilizado inmaterial,
6. inmovilizado material,
7. valores mobiliarios y otras inversiones financieras análogas,
8. créditos no comerciales,
9. existencias,
10. fondos propios,
11. subvenciones,
12. provisiones para pensiones y obligaciones similares,
13. otras provisiones del grupo I,
14. deudas no comerciales,
15. situación fiscal,
16. garantías comprometidas con terceros y otros pasivos contingentes,
17. ingresos y gastos, y
18. otra información.

En el apartado nº 20 se incluye un cuadro de finan-

ciación y de variaciones del capital circulante.

Comentario especial requiere el apartado 19 de los incluidos ya que, por su contenido (información complementaria sobre hechos acaecidos con posterioridad al cierre que no afecten a las cuentas anuales pero cuyo conocimiento sea útil al usuario o que afecten a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento), correspondería incorporar en el informe de gestión. Este extremo no ha sido tratado por ninguno de los otros dos planes de contabilidad.

El modelo abreviado se limita a recoger la información contenida en los apartados 1, 2, 3 y 18 del modelo normal y otras informaciones acerca de : activo inmovilizado, capital social, deudas, empresas del grupo y asociadas y cualquier otra información que sea necesaria para facilitar la comprensión de las cuentas anuales con el fin de que las mismas reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa".

El cuadro de financiación no está entre los contenidos de la memoria abreviada.

Para concluir, podemos resumir diciendo, lo que por otra parte es obvio, que los tres planes de contabilidad objeto de nuestra consideración, incorporan en sus anexos y memoria cuanta información es considerada como mínima por la Cuarta Directiva del Consejo, ampliando y completando la misma, de forma diversa, de acuerdo con las legislaciones aplicables en cada caso.

CAPITULO VII

CUENTAS
CONSOLIDADAS

CUENTAS CONSOLIDADAS

Ya hemos visto el interés demostrado por las instancias comunitarias respecto de las cuentas de aquellas empresas vinculadas de alguna forma con otras y en las cuales la capacidad de decisión se ve influenciada por circunstancias de diversa índole. Así la Cuarta Directiva pone especial énfasis en las relaciones de grupo y sociedades en participación y multigrupo. Esta inquietud se ha trasladado a los planes de cuentas analizados¹.

El 13 de junio de 1.983, el Consejo de las Comunidades Europeas, dió su aprobación a la Séptima Directiva relativa a las cuentas consolidadas (83/349/C.E.E.) en el primero de cuyos considerandos recoge que "un buen número de sociedades forman parte de grupo de empresas, por lo que deben establecerse cuentas consolidadas, al objeto de que la información de estos grupos sea conocida por los socios y terceros, haciéndose necesaria la coordinación de las legislaciones nacionales en materia de cuentas consolidadas con el fin de alcanzar los objetivos de comparabilidad y equivalencia de dicha información".

Este documento, basado en una propuesta presentada por la Comisión al Consejo el 4 de mayo de 1.976, influenciada en exceso por la doctrina alemana y distante de la práctica internacional dominante recomendada por la Norma internacional de Contabilidad nº 3 de la International Accounting Standards Committee, difiere notablemente de dicha propuesta.

¹ Véase QUERENDEZ AZUMENDI, Francisco. "LA CONSOLIDACION CONTABLE". I. P. P. Mº Hacienda. Madrid, 1.988. Págs. 148 a 187.

Dividida en seis secciones, la primera hace referencia a las condiciones para el establecimiento de las cuentas consolidadas. En ella dispone que los Estados miembros impondrán la obligación de formular cuentas consolidadas e informe de gestión consolidado, a toda empresa que tenga mayoría de los derechos de voto de otra empresa.

En este sentido, deben considerarse no solamente los derechos de voto detentados directamente por la empresa, sino también aquellos derechos mantenidos por una empresa filial o mantenidos en nombre de la empresa matriz. Sin embargo "los derechos derivados de ser depositario de acciones deben ignorarse cuando se plantea si una empresa tiene control, como en el caso de las acciones mantenidas como garantía, con tal de que los derechos sean ejercidos de acuerdo con las instrucciones recibidas de los usufructuarios o en defensa de los intereses de los mismos"¹. Asimismo, y a efectos de determinación del grado de control, deberán excluirse del cómputo, los derechos de voto poseídos por la propia empresa o por empresas filiales de la misma.

Extiende, asimismo, la obligación de presentar cuentas consolidadas a aquella empresa (matriz) que tiene potestad para designar o revocar a la mayoría de los miembros de los órganos de dirección, administración o control de otra empresa (filial), y también cuando la misma tenga el derecho de ejercer influencia dominante sobre otra empresa de la que sea accionista o socio, en virtud de contrato otorgado con ella o mediante una cláusula en los estatutos de esta última.

También es obligatoria la consolidación de cuentas, en el supuesto de una empresa, accionista o socio de otra, si

¹ McKINNON, Sharon M. Op. cit. pag. 37.

controla, en virtud de acuerdo concluido con otros accionistas o socios de dicha empresa, la mayoría de los derechos de voto. Sin embargo, no se define en esta directiva lo que se debe entender por acuerdo, por lo que, a falta de disposición expresa de los países miembros, deberá entenderse en sentido amplio, ésto es, tanto acuerdos escritos como de otro tipo. Podrá, opcionalmente, ser obligada a presentar estados consolidados, una empresa con participación minoritaria si tiene el control efectivo de la gestión.

En el apartado 2 del artículo primero se alude a la posibilidad dejada a los Estados miembros de imponer la obligación de consolidación para aquellas empresas que posean una participación significativa, en el sentido del artículo 17 de la Cuarta Directiva (empresa asociada), fijando un porcentaje máximo de participación del 20%. Para ello es necesario que la empresa matriz ejerza efectivamente sobre la empresa filial influencia dominante o ambas, matriz y filial, se encuentren bajo la dirección única de la primera.

El concepto de grupo es definido en el artículo 41, al señalar que las empresas en las que se den las relaciones previstas antes, "son empresas del grupo" (grupo vertical)¹ y por tanto obligadas a presentar estados anuales consolidados.

Pero esta obligación puede ser ampliada por las legislaciones de cada país a otros tipos de relaciones intersocietarias². Son los denominados 'grupos horizontales', recogidos en el artículo 12. Así, se entiende que lo constituyen aquellas

¹ Vid. ROCAFORT NICOLAU, Alfredo. "ANÁLISIS E INTEGRACION DE BALANCES". Ed. Hispano Europea, S.A. Barcelona, 1.983. Pág. 138 a 140.

² Vid. CANIBANO CALVO, Leandro. "LOS GRUPOS DE EMPRESAS. CONSOLIDACION U CENSURA DE SUS ESTADOS FINANCIEROS". Ed. ICE. Madrid, 1.972.



empresas con dirección unificada en base a contratos o cláusulas estatutarias, como también, si una mayoría de los miembros de los órganos de dirección está compuesta por las mismas personas durante el ejercicio y hasta la fecha de cierre de las cuentas consolidadas.

Estos grupos horizontales, donde no existe la relación matriz-filial, están basados principalmente en acuerdos mediante los cuales se pretende alcanzar objetivos de mutuo interés, por lo que su definición exclusivamente en términos de órganos de dirección compartidos podría llevar a la necesidad de consolidación de cuentas de empresas con objetivos dispares.

En la obligación de consolidación se incluyen tanto la empresa matriz como todas sus filiales, cualesquiera que sea el domicilio social de éstas. Cualquier empresa filial de una filial se considerará a su vez filial de la empresa matriz que se encuentre al frente de las empresas a consolidar¹.

MÉTODOS DE ELABORACION DE LAS CUENTAS CONSOLIDADAS

La segunda de las secciones de esta Directiva establece los principios generales que deben seguirse en la preparación de las cuentas consolidadas. Éstas comprenden un balance consolidado, la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada y el anexo. Estos documentos forman un todo. Además, estas cuentas, que deben elaborarse con claridad y de acuerdo con las disposiciones de la directiva, deben ofrecer una ~~imagen fiel~~ del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados del grupo de empresas comprendidas en la consolidación, debiendo aportarse informaciones complementarias si lo prescrito en esta

¹ LARA RUBIDO, Luis. "LA CONSOLIDACION CONTABLE". Almería, 1.987.

directiva no resultara suficiente para ofrecer la imagen verdadera y apropiada requerida¹. En este sentido, no serán de aplicación aquellos apartados que se opongan a la consecución de tal objetivo, si bien, las excepciones se explicarán en el anexo.²

El principio de uniformidad está recogido en el artículo 25: "Los métodos de consolidación no pueden modificarse de un ejercicio a otro". Solo en casos excepcionales podrá admitirse la no aplicación de lo anterior, con la obligación de señalar en el anexo los motivos e indicando su incidencia en el patrimonio, la situación financiera y los resultados del conjunto de empresas.

Respecto de los formatos de presentación de cuentas, esta directiva se remite a las disposiciones de la Cuarta Directiva. Así, el artículo 17 señala que "serán aplicables con respecto a las cuentas consolidadas los artículos 3 a 10, 13 a 26 y 28 a 30 de la Directriz 78/660/C.E.E., teniendo presentes las adaptaciones indispensables que resulten de las características propias de este tipo de cuentas en relación con las cuentas anuales". Vemos pues que los formatos y métodos de valoración, son los mismos que para las cuentas anuales de empresas no consolidables, excepción hecha de aquellos puntos relativos a los modelos abreviados que, obviamente, han sido excluidos.

Método de consolidación global:

Este método, también llamado de integración global

¹ QUERENDEZ AUZMENDI, F. Op. cit. Págs 237 a 252.

² Véase GARCIA MARTIN, V. "TECNICAS DE CONSOLIDACION Y DETERMINACION DE RESULTADOS". Rev. Esp. de Financ. y Contabilidad, nº 26, Octubre de 1.978. y CALAFELLCASTELLO, Antonio. "TECNICAS DE CONSOLIDACION: DOMINIOS DIRECTO E INDIRECTO". en los número 20-21 abril-julio de 1.977 de la misma.

(line by line consolidation method)¹ permite incluir en el balance consolidado todos los elementos del activo y pasivo de las empresas comprendidas en la consolidación. "En términos generales, la consolidación consiste en reemplazar el valor de las participaciones que figuran en el activo del balance de la empresa tenedora por el valor de aquellas que se derive de los estados contables de las empresas que se consolidan, a las que corresponden las partidas en cuestión"².

El balance consolidado será elaborado "a partir de las propias cuentas de la empresa matriz, por medio de la incorporación de las cantidades registradas por las empresas filiales, incorporando los epígrafes individuales del balance en lugar de las cifras de las inversiones en empresas filiales que aparecen en las cuentas de la matriz"³.

Los valores contables de las acciones o participaciones en el capital de las empresas incluidas en la consolidación se compensarán con la fracción de capitales propios que representen en dichas empresas. Esta compensación se hará en base a los valores contables existentes a la fecha en que dichas empresas sea incluida por vez primera en la consolidación. Las diferencias resultantes de la compensación se imputarán directamente, en la medida de lo posible, a las partidas del balance consolidado que tenga un valor superior o inferior a su valor contable (art. 199 1, a)).

Esta compensación puede también efectuarse en base al valor de los elementos identificables del activo o pasivo a la fecha de adquisición de las acciones o participaciones, o, en

¹ VIERA DOS REIS, José. Op. cit. Pag. 213.

² MONTESINOS JULVE, Vicente. Op. cit. pag. 528.

³ MCKINNON, Sharon M. Op. cit. Pag.72.

el caso de que la adquisición haya tenido lugar en varias veces, a la fecha en que la empresa se haya convertido en filial.¹

Las diferencias que surjan como consecuencia de las aplicaciones anteriores serán contabilizadas en el balance en una cuenta apropiada. Si la diferencia es de signo positivo, y de acuerdo con el artículo 37 de la IV Directiva, deberá ser amortizada en el plazo de cinco años o ser, si los países respectivos lo autorizan, deducido directamente de cuentas de reservas. Si por el contrario, la diferencia es negativa, sólo puede ser contabilizada en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada cuando surja, en la fecha de adquisición, como consecuencia de la previsión de la evolución desfavorable de los resultados futuros de la empresa que la motiva, o de posibles cargas originadas por la misma y en la medida en que se realice dicha previsión. También si la diferencia corresponde a una plusvalía realizada.

La situación neta que resulta "se distribuirá finalmente entre la parte que corresponda a la mayoría, al grupo, y la parte que corresponda a intereses minoritarios, a las personas ajenas al grupo que posean participaciones en el capital de las empresas subsidiarias"².

Así, el artículo 21 dispone que "los importes atribuibles a las acciones o participaciones poseídas en las filiales consolidadas por accionistas o socios minoritarios en relación con las empresas incluidas en la consolidación se presentarán en el balance consolidado en una partida específica, con

¹ CAPELLA SAN AGUSTIN, Mariano. "CONCENTRACION DE EMPRESAS Y CONSOLIDACION DE BALANCES". Ed. Hispano Europea. Barcelona, 1.977.

² MONTESINOS JULVE, Vicente. Op. cit. pag 529.

la denominación adecuada".

La cuenta de pérdidas y ganancias consolidada será, a su vez el desarrollo de un estado contable de los distintos flujos económicos que se combinan para dar lugar al resultado consolidado del grupo. Los ingresos y gastos de las empresas incluidas en la consolidación se llevarán íntegramente a la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada.

Análogamente a lo dispuesto para el balance en el artículo 21, el artículo 23, dispone lo propio en relación con la parte del resultado de las filiales consolidadas atribuible a acciones o participaciones poseídas por accionistas o socios minoritarios.

Método de puesta en equivalencia:

Este método permite registrar por su valor patrimonial equivalente la participación que una empresa posee en la situación líquida de una empresa asociada, en determinadas condiciones. Es decir, se sustituye el valor contable por el que figura una participación, por el importe correspondiente al porcentaje que en los fondos propios de la empresa asociada significa la misma¹.

La directiva comunitaria, artículo 33, señala que cuando una empresa incluida en la consolidación ejerza una influencia notable sobre la gestión y política financiera de otra no incluida en la misma (empresa asociada), en la que posea una participación significativa (se entiende participación notable cuando la primera posea al menos el 20 por ciento de los derechos de voto de la segunda), esta participación aparecerá en el balance consolidado en una partida específica y

¹ Véase MONTESINOS JULVE, V. "MANUAL PRACTICO DE CONSOLIDACION CPNTABE" Ed. Ariel. Barcelona, 1.990.

con la denominación apropiada.

Es evidente que si bien la empresa matriz no puede controlar la gestión de la asociada, puede influir notablemente en sus actividades y en la distribución de resultados. La mera consideración de los dividendos percibidos por la empresa inversora no basta para ofrecer una medida adecuada de representación en la asociada ni de los resultados de la gestión del grupo. Por consiguiente, las cuentas consolidadas deben incluir la participación en los resultados y activos netos del grupo en la asociada.¹

Este método "no requiere ningún cambio en el tratamiento de la empresa asociada en las propias cuentas de la sociedad inversora"². La Cuarta Directiva autoriza a los Estados miembros para permitir que las participaciones en empresas asociadas sean contabilizadas sobre la base del valor neto patrimonial. Los beneficios no distribuidos serían transferidos a cuentas de reservas no disponibles.

En la práctica, la aplicación de este método cuenta con algunas variantes respecto a los importes tomados para mostrar la participación de los grupos en los resultados y activos netos de las empresas asociadas. Así algunos grupos recogen el resultados de la empresa asociada en sus propias cuentas no realizando ajustes por diferencias. Para otros, los resultados han sido planteados según las prácticas contables del resto del grupo³.

¹ CONDOR LOPEZ, Vicente. "CUENTAS CONSOLIDADAS". Mº de Economía y Hacienda, Madrid, 1.988.

² MCKINNON, Sharon M. Op. Cit. pag. 93.

³ ZAPATERO HUERGA, Fdo. MANUAL DE CONSOLIDACION DE ESTADOS FINANCIEROS DE LOS GRUPOS DE EMPRESAS". I.P.P. Mº de Hacienda, Madrid, 1.988.

Este método, puede dejarse de aplicar cuando las participaciones en el capital de la empresa asociada no representen un interés significativo de cara a la presentación de la imagen fiel de las cuentas del grupo¹.

Dos son los criterios recogidos en la Directiva para la contabilización en el balance de tales participaciones, por primera vez:

- 1.- Por el valor contable de acuerdo con los criterios de valoración de la IV Directiva, esto es, coste de adquisición salvo correcciones de valor,
- 2.- importe correspondiente a la fracción que la participación represente en los capitales propios de la empresa asociada.

Será potestativo de los Estados miembros el imponer uno u otro criterio, con la consiguiente aclaración en el anexo sobre el método elegido.

Las diferencias resultante, en ambos casos, se registrará separadamente en el balance consolidado o en el anexo. Si bien, cuando de la aplicación del criterio del valor contable resulta una diferencia negativa, no cabría su inclusión en el anexo, pues su contabilización en el balance sería en contra del principio del precio de adquisición. Si la diferencia es de signo positivo y no posible su afectación a elementos del activo o pasivo, serían de aplicación las reglas recogidas por la norma comunitaria en sus artículos 30 y 39, ap. 3.

En cualquier caso, las diferencias resultantes por cualquiera de los procedimientos serán tratadas del mismo modo. Así, una diferencia positiva podrá o no ser afectada a una

¹ CALAFELL CASTELLO, A. Op. cit. pag. 474 y sgts.

categoría determinada de elementos del activo o del pasivo. Si ello es posible, la parte correspondiente de tal diferencia será contabilizada por separado en el balance consolidado con mención en el anexo. El resto de la diferencia no afectable será tratada como 'fondo de comercio'. Este procedimiento sólo es aplicable cuando la diferencia puede ser inscrita en el balance consolidado. Si la misma sólo debe indicarse en el anexo, es suficiente tal mención.

Por otra parte, los Estados miembros pueden optar por que el cálculo de las diferencias se efectúe con referencia a la fecha de adquisición de las acciones o participaciones, en el caso de adquisiciones diversas, en el momento de incorporación de la empresa al grupo. Asimismo, y para la elaboración de las primeras cuentas consolidadas, podrán autorizar o prescribir que el valor o importe a considerar sea tenido en cuenta, bajo ciertas condiciones, (Art. 399 2) a la fecha en que tenga lugar la primera consolidación.

Si la empresa asociada viene utilizando criterios de valoración distintos de los seguidos en la consolidación, se podrá hacer una nueva valoración según estos últimos, con la consiguiente mención en el anexo (Art. 339 3).

El valor contable o el importe correspondiente a la fracción de los capitales propios de la empresa asociada, se aumentará o disminuirá con el importe de la variación, habida durante el ejercicio, en la fracción de los capitales propios de la empresa asociada, correspondiente a dicha participación; se reducirá asimismo por los dividendos correspondientes a la participación.

La fracción del resultado (Art. 339 6) de la empresa asociada atribuible a estas participaciones, se incluirá en la cuenta de pérdidas y ganancias, en una partida específica y con

la adecuada denominación. Deberán efectuarse las eliminaciones previstas en los párrafos 2 y 3 del artículo 26.

Método de consolidación proporcional:

Constituye una aplicación del concepto de consolidación desde la óptica del propietario. "Esta técnica supone la agregación línea a línea por el importe proporcional de la participación del grupo de las distintas partidas del balance y cuenta de pérdidas y ganancias"¹. Este método se usa en concentraciones denominadas 'multigrupo', consorcios o acuerdos de asociación, así como en las empresas en las que los accionistas tienen igualdad de derechos y dirigen la entidad en común.

La aplicación de este método de integración "supone la incorporación al balance de la sociedad dominante, derechos y obligaciones de la sociedad multigrupo y a la cuenta de pérdidas y ganancias de la primera los ingresos i gastos que concurran en la determinación del resultado de la segunda, en la parte que corresponda, sin perjuicio de las homogeneizaciones previas y de los ajustes y eliminaciones que resulten pertinentes"².

La Séptima Directiva prevé la utilización de esta técnica pero no con carácter obligatorio sino optativo para los países. Así en su artículo 32, 1. señala que "cuando una empresa incluida en la consolidación dirija otra empresa conjuntamente con una o varias no comprendidas en la misma, los Estados miembros podrán autorizar o prescribir que en esa otra empresa aparezcan en las cuentas consolidadas en proporción a los derechos poseídos en su capital por la primera de las empresas men-

¹ MCKINNON, S. Op. cit. pag. 97.

² I.C.A.C. "BORRADOR DE NORMAS PARA LA FORMULACION DE CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS. Boletín del Registro nº 2. Junio 1.990. Pag. 32.

cionadas". Prevé, asimismo, que los artículos 13 a 31 de la misma serán de aplicación 'mutatis mutandis', a la consolidación proporcional.

Cuando una empresa sea objeto de consolidación proporcional, aunque sea una empresa asociada, no le será de aplicación el método de puesta en equivalencia.

Fechas de elaboración de las cuentas consolidadas:

Las cuentas consolidadas debe ser elaboradas con referencia a las mismas fechas que las cuentas anuales que la empresa matriz (Art. 27º 1), si bien, las legislaciones nacionales pueden autorizar o exigir que las cuentas sean elaboradas en otra fecha, con objeto de tener en cuenta la fecha de cierre de las empresas mas importantes de las incluidas en la consolidación. Tal opción deberá mencionarse en el anexo, al tiempo que deberán reseñarse los acontecimientos relevantes en relación con el patrimonio, a la situación financiera y resultados de cualquier empresa de las consolidadas, acaecidos entre la fecha de cierre de su balance y la de consolidación.

Si la fecha de cierre del balance de una empresa incluida en la consolidación es anterior en más de tres meses respecto de la de las cuentas consolidadas, su inclusión de efectuará mediante cuentas intermedias, referidas a la fecha en que se establezcan las consolidadas.

NORMAS DE VALORACION

Los criterios de valoración que deben aplicarse en la consolidación serán los mismos que, con carácter general, han sido impuestos por la Cuarta Directiva. La empresa que formule cuentas consolidadas deberá aplicar a estas últimas los mismos

criterios de valoración que utilice en sus propias cuentas, si bien se admiten excepciones, en virtud de las facultadas otorgadas a los distintos países, pero con la obligación de que las mismas se mencionen en el anexo, junto a las razones que las motiven.

Si los elementos de activo y pasivo comprendidos en la consolidación han sido valorados por las empresas consolidadas según criterios no uniformes con los utilizados en ésta, tales elementos deberán valorarse de nuevo conforme a estos últimos criterio, salvo que el resultado de la nueva valoración sea de escaso interés para la determinación de la imagen fiel.

Asimismo, será tenida en cuenta, tanto en el balance como en la cuenta de resultados, la posible diferencia, surgida con ocasión de la consolidación, entre la carga fiscal imputable al ejercicio y a los anteriores y la ya pagada o a pagar, relativa a tales ejercicios, en la medida en que sea probable que pueda resultar una carga efectiva futura para alguna de las empresas consolidadas.

Se faculta a los Estados miembros para que los elementos de activo incluidos en la consolidación que hayan sido objeto de correcciones extraordinarias de valor, consecuencia de la legislación fiscal, puedan aparecer en las cuentas consolidadas sin la eliminación previa de tales correcciones, eso sí, con la oportuna justificación en el anexo.

CONTENIDO DEL ANEXO

Los contenidos mínimos del anexo se encuentran recogidos en el artículo 34, amén de cuantas menciones en el mismo se hallan expresadas en el resto del articulado, en forma similar a como hemos puesto de manifiesto respecto de la Cuarta

Directiva.

Entre otras, resumimos las siguientes:

- Criterios de valoración aplicados y bases de conversión moneda extranjera.
- Nombre y domicilio social de las empresas comprendidas en la consolidación, porción del capital detentado en ellas por la empresa matriz, así como las fracciones previstas en los artículos 1 y 12.
- Idénticas obligaciones respecto de aquellas empresas excluidas de la consolidación, con indicación de los motivos para su no inclusión.
- Nombre y domicilio social de las empresas asociadas, con indicación de la fracción de capital en ellas detentada, directa o indirectamente. Las mismas indicaciones respecto de las empresas asociadas previstas en el párrafo 9 del artículo 33, e idéntica exigencia para aquellas empresas que hayan sido objeto de consolidación proporcional.
- Importe global de las deudas a largo plazo que figuren en el balance consolidado, así como el importe de las cubiertas por garantías reales otorgadas por empresas consolidadas, indicando su forma y naturaleza.
- Importe global de los compromisos financieros que, no figurando en el balance, sean de utilidad para la apreciación de la situación financiera del grupo.
- Desglose del importe neto de la cifra de negocios y de la prestación de servicios consolidadas, por tipos de actividades y mercados geográficos.
- Número medio de trabajadores empleados por las empresas consolidadas, por categorías, durante el

ejercicio, así como los gastos por este concepto si no figuran desglosados en la cuenta de pérdidas ganancias consolidada. También se indicarán, por separado, el número medio de trabajadores en el caso de consolidación proporcional. Asimismo, las retribuciones, compromisos en materia de pensiones, anticipos y créditos concedidos a los miembros de los órganos de dirección, administración y vigilancia.

Otros apartados del artículo 34, hacen referencia a la influencia de la no aplicación de los criterios de valoración uniformes, de cara a la obtención de beneficios fiscales, y también la información relativa a la diferencia entre la carga fiscal devengada y la carga fiscal ya pagada o a pagar en los términos que ya hemos visto.

INFORME DE GESTION

Constituye la sección tercera de la Séptima Directiva que establece el contenido mínimo de este documento aplicando a los grupos las disposiciones de la Cuarta Directiva, con el fin de homogeneizar las informaciones del mismo.

El informe de gestión consolidado (Art. 36º 1) deberá contener, como mínimo, una exposición verdadera y apropiada sobre la evolución de los negocios y la situación del conjunto de las empresas comprendidas en la consolidación. Respecto de éstas, deberá incluir informaciones acerca de los acontecimientos relevantes ocurridos desde la fecha de cierre del ejercicio y la evolución previsible del grupo, así como sobre las actividades de éste en materia de investigación y desarrollo. Deben ser incluidas, asimismo, indicaciones sobre el número y valor nominal o contable de la totalidad de las acciones o participa-

ciones de la empresa matriz poseídas por ella misma, por sus filiales o por personas que actúen por cuenta de dichas empresas. Estas indicaciones pueden ser autorizadas a figurar en el anexo.

La sección cuarta se ocupa de la censura de las cuentas consolidadas señalando que la empresa que establezca cuentas consolidadas debe someter las mismas a revisión legal, de acuerdo con la legislación de cada país. Dicha auditoría deberá extenderse a verificar la concordancia del informe de gestión consolidado con las cuentas consolidadas. En la Directiva no se explica qué debe entenderse por el término 'concordancia', al igual que ocurría en la Cuarta, por lo que estimamos que no es suficiente con el establecimiento de consistencia respecto de las partidas del informe anual sino que el resto de los aspectos deben igualmente ser analizados por los auditores para establecer tal concordancia.

De la publicidad de las cuentas consolidadas se ocupa la sección quinta. Se señala en su artículo 38 que las cuentas consolidadas, debidamente aprobadas, y el informe de gestión y el emitido por el censor o censores de cuentas, serán objeto, por parte de la empresa que las ha elaborado, de publicidad conforme a las modalidades previstas en la Primera Directiva (68/151/C.E.E.), pudiendo un Estado miembro limitar la publicación del informe de gestión consolidado.¹

Esta directiva, como ya pusimos de manifiesto, ha modificado la redacción de los artículos 56, 57, 58, 59 y 61 de la Cuarta Directiva 78/660/C.E.E.

¹ Vid. artículo 47, apartado 1, de la Directiva 77/660/-C.E.E., cuyo último párrafo resultó modificado por la Séptima Directiva.

FRANCIA: CUENTAS CONSOLIDADAS

El Plan Contable General dedica su Capítulo IV a la consolidación de cuentas presentando "las técnicas que deben ser utilizadas para establecer una consolidación cualquiera que sea la forma jurídica de las entidades consolidantes y consolidadas".

La metodología seguida está de acuerdo con la Ley nº 85-11 de 3 de enero de 1.985, relativa a las cuentas consolidadas de ciertas sociedades comerciales y empresas públicas y su Decreto de aplicación nº 86-221 de 17 de febrero de 1.986, así como de la Séptima Directiva del Consejo.

Los procedimientos de consolidación considerados en el texto son:

Integración global, consistente en integrar en las cuentas de la empresa consolidante los elementos del balance y del resultado de la empresa consolidada, eliminar las operaciones y cuentas con contenido recíproco y distribuir los conceptos de capitales propios y resultados entre la participación de la empresa consolidante y los intereses de otras sociedades o accionistas, denominados 'intereses minoritarios'.

Integración proporcional, consistente en integrar en las cuentas de la empresa consolidante la fracción representativa de la participación de la empresa dominante en los elementos del balance y el resultado de la empresa consolidada, tras eliminar las operaciones y cuentas que les conciernan recíprocamente.

Puesta en equivalencia, consistente en sustituir el valor contable de los títulos detentados por el importe correspondiente de los capitales propios, incluido el resultado del

ejercicio determinado de acuerdo con las reglas de consolidación.

Francia es un país donde la consolidación proporcional ha sido utilizada con mayor frecuencia.¹

Aunque puede utilizarse un método directo, la consolidación se efectúa, en principio, según el método de consolidación por 'escalones', es decir, mediante la integración sucesiva de subconjuntos consolidados en un conjunto mayor. Esta técnica permite, para las empresas integradas proporcionalmente, constatar, en su caso, en el pasivo del balance consolidado los intereses minoritarios indirectos en tales empresas. Para las participaciones puestas en equivalencia, permite poner de manifiesto la equivalencia de subgrupos consolidados así como de los intereses minoritarios sobre las participaciones de segundo nivel.

REGLAS DE CONSOLIDACION

Respecto de los principios generales, se dispone que las cuentas consolidadas deben seguir los principios contables recogidos en el Plan de cuentas poniendo especial énfasis en los principios de prudencia, de importancia relativa, de permanencia en los métodos de presentación y valoración y de intangibilidad del balance.

La aplicación de este último principio supone que debe ser respetado en las cuentas individuales de las empresas consolidadas, en particular cuando se trata de cuentas intermedias, haciendo que todas las anotaciones de modificación que se realicen en las mismas tendentes a posibilitar la consolidación sean realizadas en un sistema contable coherente. En conse-

¹ McKINNON, Sharon M. Op. cit. pag. 189.

cuencia, los saldos de las cuentas de balance empleadas en la consolidación serán traspasados de un ejercicio a otro sistemáticamente, salvo para la supresión de las cuentas recíprocas.

La observancia del principio de intangibilidad debe evidenciarse en las cuentas consolidadas con la elaboración de un cuadro de financiación que justifique el traspaso del balance consolidado de un ejercicio al de referencia, y un cuadro de variación de capitales propios que explicita los movimientos habidos en los capitales propios de un ejercicio a otro.

Diferencia de primera consolidación.

Se entiende por 'diferencia de primera consolidación' aquella que es constatada, tras la entrada de una empresa en el perímetro de consolidación, entre el precio de adquisición de sus títulos y la parte de la empresa dominante en los capitales propios, incluidos los resultados del ejercicio hasta tal fecha.

Esta diferencia comprende las 'diferencias por valoración' positivas o negativas de aquellos elementos identificables cuyo valor haya sido modificado en consonancia con el valor señalado para la determinación del valor global de la empresa. Los Capitales propios así rectificadas serán distribuidos en proporción de las participaciones de la empresa dominante y los accionistas minoritarios.

Una 'diferencia de adquisición' positiva, correspondiente a la prima de adquisición de títulos, será inscrita en el activo. Si por el contrario, es negativa, se corresponde con una provisión para riesgos y debe ser llevada al pasivo.

Excepcionalmente, y con la debida justificación en el anexo, esta diferencia puede ser inscrita en los capitales propios o imputada a ellos.

Se admite, no obstante que cuando la diferencia de primera consolidación no puede ser distribuida entre sus diferentes componentes, por simplificación, sea llevada íntegramente a al cuenta de 'diferencias de adquisición'.

Si no ha sido establecido en el balance a la fecha de adquisición de los títulos puede tomarse en consideración para el cálculo de la diferencia de primera consolidación el valor del último balance corregido con los resultados habidos entre la fecha del balance y la fecha de participación y, si ha lugar, con las distribuciones de beneficios efectuadas en ese período.

En el caso de que la participación haya tenido lugar mediante compras sucesivas de títulos, la empresa no entra en el perímetro de control sino desde la toma efectiva del control. Sin embargo, para determinar la diferencia de primera consolidación, es conveniente referirse a la adquisición del primero de los lotes, especialmente, si la misma lo ha sido con ánimo de obtener el control.

Debemos, pues, distinguir si la toma del control en forma escalonada lo ha sido voluntariamente, o por el contrario, tal decisión se ha tomado 'a posteriori' por la empresa que previamente poseía las participaciones suficientes. En el primer caso, para determinar la diferencia de primera consolidación, deberemos referirnos a la adquisición del primero de los lotes. En el segundo, la participación de la empresa dominante en los capitales propios de la empresa incorporada comprende las reservas correspondientes a los títulos poseídos anteriormente y constituidos antes de su entrada en el perímetro de consolidación.

Tanto las diferencias de adquisición como, en su

caso, las diferencias de valoración de elementos identificables deben mencionarse en el anexo del ejercicio en el que tenga lugar la primera consolidación.

La constatación de diferencias de valoración positivas no debe suponer, salvo circunstancias excepcionales que deben justificarse en el anexo, la aparición de una diferencia de adquisición negativa. En efecto, la diferencia de adquisición, si es positiva, representa la parte del precio pagado como contrapartida de las ventajas que supone la toma del control de la empresa, tales como la supresión de una empresa concurrente, asegurar el suministro de una materia, mejorar las condiciones de producción, expansión exterior, etc.

Si por el contrario, es de signo negativo, tal diferencia se corresponde con una previsión de pérdidas o bajo rendimiento o, en su caso, a una plusvalía potencial de hecho de una adquisición efectuada en condiciones ventajosas.

En las siguientes consolidaciones, si la diferencia de primera consolidación ha podido ser desglosada, las diferencias valoración no serán tenidas en cuenta. Por el contrario, la diferencia de adquisición, por incorporación de títulos será ajustada y analizada como un rescate de los intereses minoritarios.

Si se trata de cesión parcial de títulos, la plus o minusvalía de cesión es igual, en consolidación, a la diferencia entre el precio de cesión y el importe de intereses minoritarios generados por la operación.

La exclusión del perímetro de consolidación comporta una pérdida de control e influencia notable, pero no tiene repercusión sobre los capitales propios y el resultado.

Las diferencias de valoración serán objeto de depreciación por la vía de amortizaciones o provisiones de acuerdo con las reglas aplicables a los bienes correspondientes. Así, las diferencias de adquisición positivas serán amortizadas, sin excepción, de acuerdo con un plan cuya duración refleje, en forma razonable, las hipótesis contempladas y los objetivos fijados para su adquisición. Además, si las circunstancias lo aconsejan, la depreciación de esta diferencia será constatada por la constitución de una provisión para depreciaciones.

En efecto, la duración de un plan de amortización, en el caso de diferencias de adquisición, no puede ser fijada con precisión 'a priori' dado que sus componentes son diversos, especialmente cuando no han sido afectadas las desviaciones de valoración a los elementos del activo inmovilizado. En los sectores de comercialización, la diferencia de adquisición puede representar el valor del 'fondo de comercio' creado por la empresa consolidada, pero en los sectores de producción, normalmente comprende las correcciones de valor de las inversiones, patentes, elementos vinculados a la rentabilidad de la empresa, etc. De ahí la necesidad de que el plan de amortización sea realizado de forma razonable y con criterios de prudencia.

Si son negativas, serán consideradas en la cuenta de resultados bien para compensar una debilidad esperada o constatada de los resultados de la empresa consolidada, bien para cubrir las cargas o minusvalías no afectadas, previstas desde la incorporación y constatadas en el resultado.

En otros supuestos, la desviación negativa será llevada a la cuenta de resultados según un plan de dotación de provisiones, salvo que se inscriba directamente en los capitales propios.

Consolidación inicial de conjunto.

En el establecimiento por la empresa consolidante de su primer balance consolidado, la diferencia de consolidación inicial debe, en principio, ser desglosada en una diferencia de primera consolidación de cada una de las empresas, y en reservas consolidadas, ésto es, derechos adquiridos desde la entrada en el perímetro de consolidación.

Si no es posible efectuar tal desglose, la diferencia entre el valor contable de los títulos y la parte de los capitales propios de la empresa consolidada a la fecha de establecimiento de las primeras cuentas consolidadas, será llevada al pasivo del primer balance consolidado, en cuentas de reservas consolidadas, con signo negativo en su caso.

Para obtener un balance consolidado idéntico, cualquiera que sea la fecha de consolidación inicial para la empresa consolidante, convendrá restablecer la situación existente antes del nacimiento del grupo y tener en cuenta las modificaciones posteriores en su estructura hasta la fecha de consolidación inicial.

FECHA DE CIERRE

Las cuentas a incorporar en las cuentas consolidadas son, en principio, establecidas en la misma fecha que las de la empresa consolidante y conciernen al mismo período.

Cuando la mayoría de las empresas a consolidar cierran sus ejercicios en una fecha distinta que la adoptada por la empresa consolidante, bien por que la reglamentación nacional lo imponga, bien por que las razones técnicas o económicas los justifiquen, la consolidación podrá ser efectuada en base a una situación y resultado intermedios, establecidos en las

mismas condiciones que el balance y cuenta de resultados de cada empresa, o también, a la fecha de cierre de la mayor parte de las empresas consolidadas. En este último caso deberá justificarse en el anexo.

HOMOGENEIZACION Y ELECCION DE REGLAS Y METODOS DE VALORACION

El principio de homogeneización a observar en la elaboración de las cuentas consolidadas se extiende tanto a la valoración y presentación del conjunto de los elementos del activo y pasivo, cargas e ingresos como a las informaciones recogidas en el anexo.

Este principio supone la definición de un plan contable de consolidación que fije las reglas y métodos de valoración y clasificación aplicados a nivel consolidado. En este caso, la elección debe permitir obtener las reglas y métodos más apropiados al conjunto consolidable. La tarea se facilita si el plan contable de consolidación se aplica en la obtención de las contabilidades de las empresas consolidadas. Sin embargo, determinadas peculiaridades pueden conducir a algunas empresas consolidadas a adoptar reglas diferentes de las señaladas en este plan contable para el establecimiento de sus cuentas individuales. En este caso, deberán efectuarse modificaciones en ciertas partidas de las cuentas de las empresas, realizando eliminaciones o reclasificaciones, con anterioridad a su consolidación.

Eliminaciones obligatorias.

Obligatoriamente deberán llevarse a cabo las eliminaciones sobre el patrimonio, la situación financiera y el resultado consolidado, siguientes:

- eliminaciones debidas a homogeneización,
- eliminaciones destinadas a corregir la incidencia

- en las cuentas de actuaciones motivadas por aplicaciones de la legislación fiscal,
- eliminaciones como resultado de la contabilización de sistemas impositivos diferentes.

Estas eliminaciones corresponden tanto a las empresas integradas globalmente como a las puestas en equivalencia. Para estas últimas, conviene tener en cuenta, respecto de la consideración del carácter significativo de las eliminaciones a practicar, su incidencia sobre las partidas concernientes a las cuentas consolidadas así como del porcentaje de participación detentado por las empresas consolidadas.

La aplicación de reglas de valoración homogéneas es necesaria cuando tales situaciones se presentan de manera parecida en varias empresas consolidadas. Si, por el contrario, las empresas ejercen sus actividades en sectores o zonas geográficas con características económicas propias, debe limitarse la aplicación de estas reglas.

Por otra parte, a veces puede resultar difícil apreciar, desde el punto de vista de las reglas contables, el carácter específico de una actividad ejercida por el conjunto de empresas del grupo. La elección puede recaer en un método único, aceptable para las distintas actividades, dando prioridad al principio de homogeneidad, o en favor de la yuxtaposición de varios métodos diferentes, con prioridad al principio de pertinencia. En ambos casos deberá observarse el principio de permanencia de métodos.

Deberán, asimismo, eliminarse las incidencias de las legislaciones fiscales, especialmente en materia de amortizaciones cuando las legislaciones particulares difieren del plan de amortización mantenido en la consolidación para los bienes de la misma naturaleza.

Eliminaciones opcionales.

Los intereses de los préstamos pueden ser incluidos en el coste de un bien que, en esta fase, puede ser del activo circulante o del activo inmovilizado, pues la aplicación de esta regla no se limita, como en el caso de las empresas individualmente consideradas, a los elementos del activo circulante cuando el ciclo de producción sobrepasa necesariamente la duración del ejercicio, y ésto tanto para los bienes fabricados por la propia empresa como aquellos subcontratados a terceros.

Respecto de los contratos de arrendamiento y asimilados, el plan contable considera dos puntos de vista: Modalidad de contabilización desde el punto de vista del tomador y modalidad desde el punto de vista del arrendador.

En el primero de los supuestos se analiza la modalidad de registro durante el período de utilización según la cual, los bienes que la empresa tiene a su disposición en virtud de un contrato de arrendamiento o similar, pueden ser tratados como si hubieran sido adquiridos a crédito. En este caso, los bienes serán inscritos en el activo del balance cuando el contrato estipule de manera expresa el valor del bien y presente un cuadro detallado de los pagos, desglosando los importes correspondientes al reembolso del capital (valor del bien) y los derivados de los intereses de financiación. El valor a considerar será el correspondiente al valor del bien estipulado en el contrato. Si en el contrato no se estipula dicho valor, el importe a contabilizar será justamente el valor del arrendamiento.

Como contrapartida, en el pasivo, figurará el importe de la deuda financiera que represente el crédito convencionalmente obtenido para la financiación de estos bienes.

Estos bienes serán tratados como inmovilizaciones a todos los efectos. En consecuencia, serán amortizados sistemáticamente.

Las cuentas de las empresas serán corregidas con el fin de anular la carga por alquiler por la constatación de una carga financiera y del reembolso progresivo de la deuda.

En el supuesto de interrupción del contrato, los elementos provenientes de anulaciones de arrendamientos (valor neto contable de la inmovilización, deuda residual, impuestos diferidos) deben ser saldados. El importe neto resultante de tales diferencias así como el producto eventualmente percibido en el caso de transferencia del contrato se registrarán en la cuenta de resultados.

Además, se mencionará en el anexo, detalle de los anteriores bienes, desglosados por categorías, las modalidades de depreciación de los mismos y el importe de las deudas que figuren en el balance, con indicación de la parte cuyo vencimiento es inferior al año y superior a cinco años.

En el segundo de los supuestos enunciados antes, modalidad como arrendador, se admite que los contratos de arrendamiento financiero y similares pueden ser tratados como préstamos con interés. Si el arrendador es fabricante o distribuidor de estos bienes, la operación se asemeja a una venta a crédito. En esta caso, deberá anularse el valor de estos elementos del activo y contabilizar el importe del crédito financiero (o de explotación si se trata de un contrato otorgado por un fabricante o distribuidor) de conformidad con las reglas de presentación aplicadas por la empresa consolidante en sus cuentas consolidadas para el registro de préstamos, así como las depreciaciones y alquileres contabilizados en la cuenta de resultados.

Los alquileres serán considerados como el reembolso progresivo del capital invertido, acompañado de los ingresos financieros que remunerarán la inversión y los servicios otorgados en el contrato.

Las diferencias temporales constatadas de la interrupción del contrato darán lugar a rectificaciones en la imposición.

Como en el caso anterior, deberán mencionarse en el anexo, aparte del método elegido, los importes del préstamo desglosando los créditos a menos de un año y a más de cinco, así como los valores residuales no garantizados de los bienes arrendados.

Las desviaciones constatadas entre las valoraciones de créditos y deudas en divisas a los tipos de cambio en vigor a la fecha de cierre del ejercicio y su valor a tipo de cambio histórico pueden ser registradas en la cuenta de resultados. La corrección consiste en la anulación de las partidas 'diferencias por conversión' del activo o pasivo del balance en aplicación de las prescripciones del Plan contable general, así como la provisión para riesgos y gastos, siendo inscritas como resultados financieros.

Si se trata de desviaciones sobre créditos y deudas a más de un año, es posible realizar una contabilización escalonada, siempre que no exceda de la duración de los créditos y deudas.

Otras consideraciones tenidas en cuenta se refieren a las diferencias comprobadas en créditos y deudas con empresas extranjeras consolidadas, capitales recibidos en aplicación de contratos de emisión y acerca de los bienes detentados por

organismos acogidos a reglas de valoración particulares.

ELIMINACION DE LAS OPERACIONES ENTRE EMPRESAS CONSOLIDADAS

Operaciones que no afectan al resultado consolidado.

En el caso de integración global, los créditos y deudas recíprocas así como los ingresos y cargas mutuos serán eliminados totalmente. Los efectos a pagar y a recibir serán eliminados recíprocamente. No obstante, si un efecto ha sido descontado, el crédito bancario subsiste para el grupo.

Si se trata de integración proporcional, cada empresa participante eliminará los créditos y las deudas de la empresa controlada conjuntamente dentro del límite de su porcentaje de participación. La diferencia entre el importe así eliminado y el importe de los créditos y deudas será asimilado a una deuda o crédito respecto de las otras empresas participes. Lo propio sucede en el caso de cargas e ingresos recíprocos. Si las empresas multigrupo realizan con la empresa controlada conjuntamente operaciones comerciales o financieras proporcionalmente a su participación, la eliminación de estas operaciones será total.

Operaciones que afectan al resultado.

La eliminación de las incidencias de las operaciones internas implica que las inmovilizaciones deben ser remitidas a su coste de entrada (coste histórico consolidado), si bien esto puede no ser de aplicación cuando su valor ha sido modificado como consecuencia de ciertas operaciones de reestructuración interna, en cuyo caso, el nuevo valor puede mantenerse eventualmente si la diferencia que resulte ha sido incorporada en las reservas consolidadas.

La diferencias con transcendencia en el importe de

los capitales propios deberán ser eliminadas a menos que lo hayan sido en la apertura del ejercicio.

En el caso de integración global, la eliminación de ingresos y cargas así como de las plusvalías y minusvalías res realizará por completo después de haber desglosado las mismas entre la empresa dominante y los intereses minoritarios. Si se trata de consolidación proporcional o puesta en equivalencia, la eliminación se limita al porcentaje de participación.

Los dividendos recibidos por beneficios realizados antes de la fecha de inclusión en consolidación, deberán considerarse como un menor importe del precio de adquisición de la participación.

Cuando la parte correspondiente a los intereses minoritarios en las pérdidas de una empresa consolidada por integración global sea superior a su parte en los capitales propios, el exceso así como las pérdidas posteriores imputables a ellos, serán deducidas de la participación mayoritaria, salvo en el supuesto de que los accionistas o socios minoritarios tengan la obligación expresa de asumir tales pérdidas.

Uniones recíprocas y circulares interempresas.

Los títulos de la empresa dominante en poder de las empresas consolidadas deberán ser tratados según el destino dado en el balance de estas últimas. Si la operación es de corta duración, tales como atribución a los trabajadores, sosten de las cotizaciones en bolsa, aplicaciones temporales de tesorería, etc, los títulos se mantendrán en el activo del balance consolidado como inversiones temporales.

Si, por el contrario, se debe a una inversión permanente (autocontrol), tales títulos serán tratados como disminución de los capitales propios consolidados.

Asimismo deben ser eliminados los compromisos entre empresas consolidadas, así como los compromisos fuera del balance al tiempo que eliminan los créditos y deudas correspondientes que puedan figurar en los balances de las otras empresas, toda vez que entre empresas consolidadas por integración global, no puede existir al mismo tiempo compromiso otorgado y deuda o compromiso recibido y crédito.

IMPUESTOS DIFERIDOS

En el balance y cuenta de resultados consolidados deberán registrarse los impuestos diferidos que resulten como consecuencia del desplazamiento en el tiempo entre la constatación contable de un ingreso o carga y su inclusión en el resultado fiscal de un ejercicio posterior. También aquellos que resulten de correcciones y eliminaciones impuestas por la consolidación al eliminar las incidencias sobre las cuentas de actuaciones de índole exclusivamente fiscal.

Deberán registrarse igualmente los déficits fiscales de las empresas del grupo en la medida en que su imputación sobre los beneficios futuros sea probable. Asimismo, los debidos a la constatación de cargas no recuperables y por la toma en consideración de la reducción de impuestos en empresas integradas globalmente.

Estas diferentes categorías de impuestos diferidos siguen un tratamiento contable propio, si bien es preciso realizar un examen del conjunto de la situación fiscal diferida para conocer el importe que deba ser incorporado al balance.

Dos son los métodos a seguir para realizar tal incorporación: método del remanente fijo y variable.

Según el primer método, el cálculo de los impuestos diferidos se efectúa sobre la base del tipo impositivo en vigor al cierre del ejercicio. Este tipo se conserva en los ulteriores ejercicios.

Según el segundo de los métodos el cálculo de los impuestos diferidos se realiza al final de cada ejercicio en base al tipo impositivo en vigor. Los impuestos diferidos anteriores, si existen, son corregidos con el nuevo tipo o nuevas reglas impositivas en vigor o conocidas en la fecha de cierre de cuentas.

Los métodos aplicados se aplicarán uniformemente a todas las empresas incluidas en la consolidación y de manera permanente, debiendo hacerse mención de ello en el anexo.

CONVERSION DE LAS CUENTAS DE EMPRESAS EXTRANJERAS

La elección del método a utilizar a este fin, depende del objetivo buscado en cuanto a la valoración del patrimonio, de la situación financiera y los resultados del conjunto formado por las empresas comprendidas en la consolidación.

Los métodos de conversión se apoyan esencialmente en dos puntos fundamentales que, combinados, condicionan los efectos de la conversión sobre la valoración patrimonial y del resultado de la empresa extranjera, expresada en términos de consolidación. Estos puntos son el tipo de cambio aplicable a los elementos patrimoniales y a los elementos constitutivos del resultado y la afectación de las diferencias por conversión constatadas. Así, podremos optar para realizar la consolidación de las cuentas de las empresas extranjeras por el método de 'cotización histórica' o por la 'cotización al cierre'.

Con el primero de los métodos en el que los elementos no monetarios se valoran por su coste histórico mientras que los monetarios lo hacen al tipo de cambio imperante el día del cierre, se asegura la homogeneidad de las valoraciones, expresándose como si hubieran sido realizadas por la empresa consolidante, ya que el efecto de las variaciones del tipo de cambio es similar al que habría sido constatado si la empresa dominante hubiera realizado directamente las operaciones concluidas por la empresa consolidada.

Por su parte, el segundo procedimiento, ésto es, valorar todos los elementos del activo y pasivo, monetarios y no monetarios, según el tipo de cambio en vigor el día del cierre del ejercicio, respeta los equilibrios fundamentales de las cuentas puesto que utiliza la moneda extranjera como unidad de medida. Es mas sencillo de aplicación, pero puede traer oscilaciones en el valor de las inmobilizaciones como consecuencia de las alteraciones de la cotización, lo que nos conducirá a menciones en el anexo.

Si la empresa se encuentra en un país con fuerte inflación, se deberá emplear el método de cotización histórica que tiene la ventaja de mantener el inmobilizado al coste de la inversión apreciada en moneda nacional a la fecha de realización. También es posible corregir las cuentas de esa empresa con índices que reflejen las variaciones del nivel de precios, y convertirlas según la cotización al cierre.

CIFRA DE NEGOCIOS

La cifra de negocios consolidada será igual al importe de las ventas de productos y servicios relativos a las actividades corrientes del conjunto constituido por las empresas consolidadas por integración, deducidas las operaciones inter-

nas.

Respecto de las empresas consolidadas por integración proporcional, se atenderá a cuota parte que corresponda del total de los negocio del grupo.

INCIDENCIA DE LAS OPERACIONES DE REVALORIZACION Y DE REESTRUCTURACION INTERNA

La revalorización libre de las inmovilizaciones materiales y financieras es posible con la condición de que todos los elementos del activo y pasivo comprendidos en la consolidación sean valorados, para todas las empresas incluidas en el perímetro d consolidación, según procedimientos uniformes.

La revalorización se realiza a partir de los valores contables que figuren en las cuentas de las empresas. Esta actualización tiene la ventaja de que hace homogéneos los capitales propios al valor actual de cada empresa.

La revalorización de los balances de las empresas consolidadas conduce a la contabilización de plusvalías latentes que comprenden las que existían en el momento de la entrada de las empresas en el círculo de consolidación y que han sido puestas de manifiesto en las diferencias de primera consolidación.

En el caso de plusvalías o minusvalías por reestructuraciones internas, es aplicable lo dicho antes respecto de las operaciones que afectan al resultado para las cesiones o cambios de participaciones entre dos empresas incluidas en el entorno de consolidación, con las salvedades por la variación de los porcentajes de participación. De modo análogo, lo son en el caso de fusión o aportación parcial del activo entre empresas consolidables.

Si la participación ha tenido lugar como consecuencia de la aportación en especie efectuada por una empresa consolidada a una empresa exterior al grupo, deberá tenerse en cuenta que si la empresa exterior se incorpora de hecho al círculo de consolidación, la posible plusvalía por aportación no podrá concurrir a la formación del resultado consolidado. La siguiente consolidación tomará en cuenta los valores que los elementos de activo y de pasivo tuvieran para la empresa aportante.

Si por el contrario la empresa beneficiaria de la aportación no es incluida en la consolidación, las plusvalías o minusvalías concurrirán a los resultados consolidados.

PUESTA EN EQUIVALENCIA

La reglas generales de consolidación que hemos visto, especialmente las que conciernen a la homogeneización de los métodos contables, la constatación de impuestos diferidos, la eliminación de la incidencia por la sola aplicación de la legislación fiscal así como las eliminaciones de los resultados de operaciones internas, se aplican para valorar los capitales propios y los resultados de las empresas puestas en equivalencia. Sin embargo, las eliminaciones y correcciones sólo se efectuarán si tiene una importancia relativa.

En la primera consolidación, el valor contable de los títulos puestos en equivalencia, es sustituido por el importe de la fracción de los capitales propios a los cuales equivalen, corregidos según las reglas de consolidación aplicadas para el conjunto consolidado.

Las diferencias de primera consolidación afectada relativa a la participación poseída será registrada en la cuen-

ta de 'títulos puestos en equivalencia'. Las diferencias no afectadas se inscribirán, según su signo, en la cuenta 'diferencias de adquisición' o en la cuenta 'provisiones para riesgos y gastos', siendo incorporadas al resultado mediante un plan de amortización o de recuperación de provisiones.

La puesta en equivalencia puede ser llevada a cabo mediante el método de consolidación por fases sucesivas o según el de la consolidación directa a nivel de la empresa consolidante.

En las consolidaciones ulteriores, las variaciones de los capitales propios de las empresas consolidadas por puesta en equivalencia, de cualquier naturaleza que sean, aumentarán o minorarán el valor de los títulos precedentes puestos en equivalencia.

El valor de los títulos puestos en equivalencia es igual, cada fin de ejercicio, a la parte proporcional de los capitales propios representados en la empresa consolidada a la cual es equivalente. La variación de valor de los títulos de un ejercicio a otro puede deberse a diversas causas, tales como resultados, distribución de dividendos, revalorización del balance, operaciones de capital, fusión o absorción, aportación parcial del activo, variación de la cotización de conversión para las empresas extranjeras, etc.

Los dividendos recibidos de las empresas consolidadas por puesta en equivalencia serán eliminados de la cuenta de resultados de la empresa consolidante y considerados como minoración del valor de tales títulos en las empresas en que ellos figuran en el balance consolidado de apertura.

Las variaciones posteriores en el porcentaje de participación poseído afectarán a su valoración según las mismas

se deban a operaciones de adquisición o cesión. En el primer caso la puesta en equivalencia d los nuevos títulos sigue, en principio, las mismas reglas que se hayan aplicado a los de primera consolidación. En el segundo supuesto, la plusvalía o minusvalía obtenida será igual a al diferencia, en la fecha de cesión, entre el precio de cesión y la fracción cedida de la cuota parte de capitales propios puesta en equivalencia y, en su caso, de la fracción del saldo no amortizado de la diferencia de adquisición.

Para la determinación del valor puesto en equivalencia de las participaciones detentadas en empresas extranjeras, el tipo de cambio a la fecha de cierre del ejercicio es el que debe ser aplicado a la cuota parte de los capitales propios expresados en divisas.

DOCUMENTOS DE SINTESIS CONSOLIDADOS

Los documentos de síntesis consolidados comprenden obligatoriamente el balance, la cuenta de resultados y el anexo. Forman un todo indisoluble y deben ser presentados en forma comparativa respecto del último ejercicio consolidado.

El balance consolidado puede ser presentado en forma de cuenta o en forma de lista. La afectación del resultado consolidado y la incidencia de los repartos previstos sobre los capitales propios y entre los interese minoritarios pueden ser formulados en el anexo. El pasivo, asimismo, puede ser presentado después del reparto.

La cuenta de resultados consolidada puede presentarse según una clasificación de las cargas e ingresos por naturaleza o según una clasificación que atienda al destino de los mismos. En ambos casos los modelos que se incorporan en el texto se

refieren sólo a la presentación en forma de lista, lo que no impide que la misma pueda presentarse en forma de cuenta, en cuyo caso debería hacerse una adaptación del modelo del plan contable general.

Los modelos de balance y cuenta de resultados se acompañan en el documento anexo (Tomo II).

EL ANEXO

Este documento incorpora toda la información de carácter significativo que permite a los destinatarios de las cuentas consolidadas tener una justa apreciación patrimonial, de la situación financiera y del resultado conjunto formado por las empresas incluidas en la consolidación.

Estas informaciones pueden ser clasificadas en:

- informaciones relativas al perímetro de consolidación,
- descripción de los principios contables, de los métodos de valoración y de las modalidades de consolidación empleadas, así como, en su caso, los medios que permitan asegurar la comparación de las partidas del balance y cuenta de resultados de un ejercicio a otro,
- las explicaciones consideradas necesarias en razón a la forma sintética de los documentos de síntesis, por lo que se refiere a al saldo o variación de determinadas partidas.
- otras informaciones.

Respecto del primer apartado debe contar la identificación de las empresas consolidadas, así como la fracción de su capital detentado directamente o indirectamente y el modo de

consolidación.

Deberá justificarse, para ciertas empresas, la utilización del método de puesta en equivalencia, en razón de la estructura de sus cuentas así como su inclusión si su fracción de derechos es inferior al 20 por ciento y su exclusión del perímetro de consolidación pese a tener un porcentaje superior al mencionado.

Para las empresas sometidas a integración global, justificación de su inclusión si su porcentaje es igual o inferior al 40 por ciento o, su exclusión pese a detentar un porcentaje superior al citado.

También deben justificarse los motivos de no consolidación de determinadas empresas.

En cuanto al segundo apartado, debe incluirse explicaciones acerca de los métodos utilizados, fechas de cierre de los ejercicios, tratamiento de las desviaciones de primera consolidación y métodos de conversión empleados para la consolidación de las empresas extranjeras.

Asimismo, y respecto de los principios contables y métodos de valoración, información acerca de los métodos empleados indicando aquellos no autorizados para el establecimiento de las cuentas individuales, las derogaciones a los principios contables necesarios para la obtención la imagen fiel, criterios para la toma en cuenta de la diferencia de conversión de créditos y deudas a largo plazo, modalidades de amortización de las inmovilizaciones, diferencia de adquisición activa y de recuperación de esta diferencia pasiva, etc.

Deben mencionarse, también, las modificaciones introducidas en los métodos de valoración y la incidencia sobre el

resultado consolidado o los capitales propios, así como, descripción de los medios empleados para establecer la comparabilidad de los balances y de las cuentas de resultados consolidados en el supuesto de variación del perímetro de consolidación.

Dado que se ha previsto la presentación del balance y cuenta de resultados en forma sintética, son precisas algunas aclaraciones adicionales sobre ciertas partidas de los mismos, que, obviamente, se presentarán en el anexo. Tales informaciones se refieren a:

- Inmovilizaciones y amortizaciones,
- diferencias de adquisición,
- títulos puestos en equivalencia,
- títulos de participación, no consolidados,
- inversiones temporales,
- capitales propios,
- intereses minoritarios,
- préstamos y deudas financieras,
- provisiones para riesgos y cargas,
- compromisos,
- cifra de negocios,
- gastos de investigación y desarrollo, desglosados por naturaleza,
- cargas y productos financieros,
- ingresos y cargas excepcionales, e
- impuestos sobre los beneficios.

Aparte de lo anterior, se solicita otras informaciones relativas a las empresas consolidadas por puesta en equivalencia, acerca de la presentación de cuentas anuales en forma abreviada o de las partidas más significativas de las mismas, cuando, debido a una estructura peculiar, no resulta homogénea con el resto. Asimismo, y respecto de los administradores de las entidades se solicitan diversas informaciones sobre las retribuciones, compromisos, anticipos y créditos, etc. en forma

similar a lo exigido para las cuentas anuales individuales.

CUADRO DE FINANCIACION Y CUADRO DE VARIACIONES DE CAPITALES PROPIOS

Se recomienda la presentación de un cuadro de financiación consolidado, pero no de forma obligatoria. De presentarse, debería extraerse del modelo previsto en el Plan general, con las debidas adaptaciones, relativas a la parte del resultado correspondiente a los intereses minoritarios de las empresas integradas globalmente que forme parte de la autofinanciación consolidada, los dividendos que hayan constituido aplicación y la parte de los incrementos de capital, origen. Asimismo, acerca de la parte de la autofinanciación proveniente de las empresas puestas en equivalencia y constituida por los dividendos recibidos de ellas. También respecto de la incidencia de las variaciones monetarias en el caso de empresas extranjeras y las debidas a alteraciones en el perímetro de la consolidación.

Por su parte las variaciones de capitales propios consolidadas que habrán de ser puestas de manifiesto mediante el cuadro correspondiente serán aquellas que han tenido lugar por aumentos de capital de la empresa consolidante, la parte de la empresa consolidante en el resultado consolidado y las distribuciones efectuadas por la misma durante el ejercicio, la incidencia de las alteraciones en el tipo de cambio en el caso de consolidación de empresas extranjeras, de las reestructuraciones internas y cambios en los porcentajes de participación, de las revalorizaciones y de modificaciones en los métodos de valoración.

Por otra parte, el informe de gestión recogido en la sección tercera (artículo 36) de la Séptima Directiva, no se

encuentra entre las prescripciones recogidas por el texto de estas cuentas consolidadas, si bien, y dado que en el mismo se recogen las informaciones mínimas, es de suponer que, estas informaciones complementarias, pero necesarias, sean aportadas en forma voluntaria por las empresas incluidas en el contorno de consolidación, con el ánimo de que las cuentas consolidadas muestren la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados del conjunto de empresas que forman el grupo.

LOS GRUPOS DE SOCIEDADES EN PORTUGAL

Pese a que el término de implantación de la Séptima Directiva era el 1º de enero de 1.988 (artículo 49, 1), se autorizaba a los Estados miembros a diferir la misma a las cuentas de los ejercicios que se iniciasen a partir del día 1º de Enero de 1.990.

Si embargo, en Portugal, la regulación de las cuentas consolidadas aún no ha tenido lugar. El Plan Oficial de Contabilidad no se ocupa de ello, ni conocemos, en esta fecha, reglamentación alguna en este sentido, si bien, el derecho de los grupos de sociedades ha sido regulado, por primera vez, en el Código de las Sociedades Comerciales (Decreto-Ley nº 262/86, de 2 de septiembre), que le dedica íntegramente su Título VI.

El ámbito de aplicación del mencionado Título VI viene definido por dos criterios: El tipo de sociedades (anónimas, por cuotas o en comandita por acciones) y la sede social en Portugal, con determinadas excepciones, entre las que destaca, la de las sociedades residente en el extranjero, pero que de acuerdo con los criterios establecidos por el Código, fuese considerada dominante de una sociedad con sede en Portugal, y responsable ante sus socios, en los términos de influencia notable.

Cuatro son las modalidades de unión de empresas las contempladas por el Código citado, a saber: sociedades en relación de simple participación, sociedades en relación de participaciones recíprocas, sociedades en relación de dominio y sociedades en relación de grupo.

Se considera que una sociedad está en relación de

simple participación con otra, cuando una de ellas es titular de participaciones o acciones de la otra por importe igual o superior al 10% del capital de ésta, sin que se den otras relaciones de las previstas en el Código.

Las sociedades de participaciones recíprocas tendrán señaladas restricciones de derechos, al menos para alguna de ellas, a partir del momento en que ambas superen el porcentaje del 10% del capital de la otra entidad.

Dos sociedades estarán en relación de dominio cuando una de ellas, sociedad dominante, pueda ejercer, directamente o por sociedades o personas interpuestas, una 'influencia notable'. Esta influencia se presume cuando la sociedad dominante posea la mayoría del capital de la dominada, disponga de más de la mitad de los votos, o tenga posibilidad de designar más del 50% de los miembros de los órganos de administración y control de la dominada. Pueden existir, asimismo, limitaciones para la sociedad sometida, tales como la prohibición de adquirir acciones o participaciones de la entidad dominante. Este dominio de una sociedad sobre otra, puede no ser suficiente para ser considerado como una relación de grupo.

En las relaciones de grupo hay que distinguir las de dominio total, los contratos de grupo paritario y los contratos de subordinación.

Una sociedad puede constituir otra sociedad cuyas acciones o participaciones estén íntegramente en su poder. Esta situación es conocida como de 'dominio total inicial' y tiene su justificación en razones técnicas de gestión o de especialización en una actividad específica de la empresa dominante. También es posible la concepción de 'dominio total sobrevenido'. Así, una sociedad que, directamente o por medio de otras sociedades o personas intermedias, domine totalmente a otra

entidad, mediante operaciones sucesivas, por ley, forma un grupo con ella. La subordinación de ambas sociedades en una dirección común, caracteriza el grupo.

Sin embargo, la dirección unitaria o común, puede deberse a acuerdos entre sociedades que no sean dependientes entre sí ni de otras sociedades. Tendríamos así un 'grupo paritario'. Asimismo, entre dos sociedades, exista entre ellas o no relación de dominio, puede celebrarse un contrato por el cual una de ellas subordina la gestión de su actividad a la dirección de la otra. Sería un supuesto de 'contrato de subordinación'.

En este sentido recordamos que el Plan de cuentas dedica el punto 2.7 de las consideraciones técnicas al 'tratamiento de las uniones de empresas'. En él se afirma que "la conjunción de las exigencias de consolidación de cuentas, de las normas de la 4ª Directiva y de las disposiciones del Código de las Sociedades Comerciales, conduce a que ciertas relaciones entre empresas sean clasificadas contablemente entre: empresas interrelacionadas y empresas participadas". Entre las primeras, distingue, a su vez, empresas del grupo y empresas asociadas.

Las empresas del grupo comprenden:

- Las sociedades (dominantes y dependientes) en relación de 'dominio total',
- las sociedades (dominantes y dependientes) en relación de 'dominio' (participación mayoritaria), y
- las sociedades abarcadas por contratos de 'grupo paritario' y de 'subordinación' no comprendidas en las anteriores.

Por empresa asociada entiende aquellas sociedades en

que una de ellas participa en el capital de la otra en importe igual o superior al 20% y hasta el 50% inclusive.

Las empresas participadas incluyen aquellas sociedades en las que una de ellas participa en el capital de la otra en importe igual o superior al 10% e inferior al 20%.

Para finalizar recogemos el comentario de Sharon M. MCKINNON,¹ acerca de la implantación de la Séptima Directiva en Portugal: "Dada la carencia de experiencia en la preparación de cuentas consolidadas y los limitados recursos profesionales de que disponen, el cumplimiento con los requerimientos de la Séptima Directiva tendrá un efecto sustancial".

¹ Op. cit. pag. 355.



CUENTAS CONSOLIDADAS, CASO ESPAÑOL

Tampoco el Plan Contable español incluye entre sus apartados alguno dedicado a las cuentas consolidadas. Sin embargo, el Código de Comercio, tras su modificación por la Ley 19/1989 citada, dedica la Sección Tercera del Título III, artículos 42 a 49, ambos incluidos, a la 'Presentación de las cuentas anuales de los grupos de sociedades'. Así, establece que toda sociedad mercantil estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados cuando, siendo socio de otra sociedad posea la mayoría de los derechos de voto, tenga facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración, pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de los derechos de voto, o haya nombrado, exclusivamente con sus votos, la mayoría de los miembros del órgano de administración, en determinadas circunstancias, previstas en el artículo 42 citado.

Las disposiciones referidas han sido incorporadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el Borrador de Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, elaborado de acuerdo con las conclusiones del grupo de trabajo nombrado por Resolución de fecha 2 de abril de 1.990 del Presidente de este organismo.

Pero antes de entrar en el análisis de este borrador vamos a realizar un breve recorrido por la experiencia española en el campo de la consolidación¹.

¹ Véase, ALVAREZ MELCON, Sixto. "ANÁLISIS CONTABLE DEL REGIMEN DE DECLARACION CONSOLIDADA DE LOS GRUPOS DE SOCIEDADES". I.P.P. Mº de Hacienda. Madrid, 1.983. Pag. 15 a 19.

Como en otros países, la legislación fiscal se ha anticipado al Derecho Mercantil.

Así, el grupo de sociedades es definido, a los efectos de la declaración consolidadas, por el Real Decreto-Ley 15/1.977, de 25 de febrero en su artículo 4º como "todo conjunto de sociedades anónimas formado por una sociedad dominante y una o mas sociedades dependientes, cualquiera que sea el tipo de actividad que ejerzan". Por sociedad dominante entiende aquella "residente en España que posea, directa o indirectamente, mas del 50 por ciento del capital de la sociedad o sociedades dependientes". En consecuencia, será una sociedad dependiente, sea residente en España o en el extranjero, cuando su capital social es poseído, directa o indirectamente, en mas de un 50 por ciento por la sociedad dominante del grupo.

Por su parte, el apartado tres del artículo primero del Real Decreto 1.414/1.977 de 17 de junio, que regula la tributación sobre el beneficio consolidado de los grupos de sociedades define el grupo, a efectos de la declaración consolidada, como "el conjunto de sociedades anónimas formado por una sociedad dominante del grupo, residente en España, y una o más sociedades dependientes, controladas por dicha sociedad dominante, mediante la propiedad directa o indirecta de más del cincuenta por ciento de su capital social de manera ininterrumpida durante todo el ejercicio social, siempre que dichas participaciones comporten más del cincuenta por ciento de los votos. La sociedad dominante requerirá además no se dominada por ninguna otra sociedad residente en España".

Destacamos como primera característica la necesidad de que las sociedades del grupo deben ser necesariamente sociedades anónimas, así como, que la sociedad dominante tendrá residencia en España mientras que las dependiente pueden ser residentes en España o en el extranjero.

Sin embargo, entendemos que los apartados citados de las anteriores disposiciones fueron derogadas por la Ley 18/-1.982, de 26 de mayo que en su Disposición Adicional Tercera define un nuevo concepto de grupo y de sociedad dominante.

En efecto, esta norma entiende por grupo de sociedades "el conjunto de sociedades anónimas residentes en España formado por una sociedad dominante y todas las sociedades que sean dependientes de aquella". Por sociedad dominante entiende aquella que cumpla, entre otros, los requisitos siguientes:

- Que tenga el dominio directo o indirecto del más del noventa por ciento del capital social de otra u otras sociedades y que se mantenga tal dominio de modo ininterrumpido, al menos desde dos años de antelación a la solicitud de la concesión del Régimen de declaración consolidada.
- Que dicho dominio se mantenga también durante todo el período impositivo.
- Que no sea dependiente de ninguna otra residente en España.

Vemos pues, que las sociedades sometidas al impuesto sobre los beneficios podían solicitar a Hacienda el acogerse al régimen de declaración consolidada y confeccionar al respecto los correspondientes estados globales¹.

"La primera regulación consistente sobre la consolidación contable a efectos de información mercantil se encuentra en las Normas sobre formación de las cuentas de los grupos de sociedades (Orden de 15/7/1.982) emanadas del Instituto de Planificación Contable, de aplicación facultativa por los grupos de sociedades a los que se insta a presentar estados conso-

¹ Véase McKINNON, Sharon M. Op. Cit. Pags 333 a 345.

lidadados con arreglo a dichas normas con el fin de equiparse con las prácticas seguidas por la mayor parte de los grupos en la esfera internacional"¹.

No obstante, la práctica de la consolidación esta poco extendida en las empresas españolas².

El borrador citado, publicado en el Boletín Oficial del I. C. A. C. nº 2 de junio de 1.990, es el que hemos seguido para hacer un breve recorrido por las cuentas consolidadas en nuestro país.

Consta de seis capítulos:

- I. Sujetos de la consolidación,
- II. Obligación de consolidar y métodos de consolidación,
- III. Método de integración global,
- IV. Método de integración proporcional y puesta en equivalencia,
- V. Otras normas aplicables a la consolidación,
Y
- VI. Cuentas anuales consolidadas,

una Disposición Adicional que alude al caso de aplicación voluntaria de la consolidación y consolidación de entidades no contempladas en el articulado, una Disposición Transitoria respecto de la primera consolidación de grupos de sociedades existentes a 31 de diciembre del año en curso y una Disposición Final que fija la fecha de entrada en vigor de la obligatoriedad de

¹ CEA GARCIA, José Luis. "ESTADOS CONSOLIDADOS EN EL SECTOR BANCARIO ESPAÑOL". Comunicación presentada al encuentro con motivo del I Centenario de la E. U. E. E. de Valladolid, Diciembre de 1.987, a la ponencia: Cambios en la información financiera de la empresa española.

² Véase ROCAFORT NICOLAU, Alfredo. "LA EMPRESA ESPAÑOLA ANTE LA ADAPTACION A LAS NORMAS CONTABLES DE C.E.E. Pag. 109.

formular las cuentas anuales de aquellos ejercicios cuyo cierre sea posterior al 31 de diciembre de 1.990.

Define el grupo de sociedades, a efectos de consolidación de cuentas como el formado por la sociedad dominante y por una o varias sociedades dependientes.

Por sociedad dominante entiende aquella sociedad mercantil que siendo socio de otra sociedad, mercantil o no, se encuentre en alguna de las situaciones:

- posea la mayoría de los derechos de voto,
- tenga la facultad de nombrar o destituir la mayoría de los miembros del órgano de administración,
- pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de los derechos de voto,
- haya nombrado exclusivamente con sus votos la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores.

Por sociedad dependiente entiende aquellas que se encuentren en relación a la dominante en alguno de los supuestos citados antes, así como las sucesivamente dominadas por éstas, cualquiera que sea su forma jurídica y con independencia de su nacionalidad.

De lo anterior destacaremos la ampliación de la naturaleza a todo tipo de sociedad, incluso las no mercantiles, así como la no alusión expresa de la nacionalidad española para la empresa dominante,

Las sociedades multigrupo son definidas en artículo

4, como "aquellas sociedades, no incluidas como sociedades dependientes, que son gestionadas conjuntamente por una o varias sociedades del grupo y otra u otras ajenas al mismo". Por su parte, el artículo 5 se ocupa de las sociedades asociadas. En el mismo se dice que tendrán la consideración de sociedades asociadas aquellas en las que alguna sociedad ejerza una influencia notable en su gestión. Esta influencia notable se presume si se cumplen las condiciones de que una sociedad del grupo participe en el capital social de la asociada y, además, la vinculación con ella sea de forma permanente y con ánimo de contribuir a su actividad. En términos porcentuales, se cumplen tales consideraciones cuando la participación detentada sea de al menos del 20 por ciento, o del 3 por ciento si ésta cotiza en bolsa.

El capítulo II esta dedicado a la obligación de consolidar, que se extiende a toda empresa dominante, si bien se admiten determinadas excepciones tales como las relacionadas con el cumplimiento, por el conjunto de las empresas incluidas en el perímetro de consolidación, de los límites señalados en el TRLSA para poder optar por la presentación de la cuenta de pérdidas y ganancias abreviada, y las derivadas de la sumisión de la sociedad dominante, como dependiente, de otra entidad ya sea nacional o residente en cualquier otro Estado comunitario, en las condiciones del artículo 9.

METODOS DE CONSOLIDACION

Los métodos de consolidación considerados son:

- método de integración global,
- método de integración proporcional, y
- método de puesta en equivalencia.

El método de integración global, que se aplica a las

sociedades del grupo, supone la incorporación, tras las homogeneizaciones valorativas previas y los ajustes y eliminaciones pertinentes, al balance de la sociedad dominante de los bienes, derechos y obligaciones que componen el patrimonio de las sociedades dependientes, así como a la cuenta de pérdidas y ganancias de la primera, de los ingresos y gastos que concurran en la determinación del resultado de las segundas.

La homogeneización previa (sección 2ª) se refiere, en primer lugar a la fecha en que deben establecerse las cuentas consolidadas y que debe coincidir con la fecha de las cuentas de la sociedad dominante, salvo las excepciones consideradas.

Asimismo se consideran necesarias homogeneizaciones respecto de las valoraciones, de las correspondientes para realizar eliminaciones y agregaciones.

La sección 3ª se destina a las agregaciones y eliminaciones. En este sentido señala que la preparación de las cuentas anuales consolidadas se realizará mediante la agregación de las diferentes partidas, según su naturaleza, de las cuentas anuales individuales homogeneizadas, sin perjuicio de las eliminaciones y ajustes necesarios y que a continuación enumeramos:

- Eliminación inversión-fondos propios,
- diferencia de primera consolidación,
- fondo d comercio de consolidación,
- diferencia negativa de consolidación,
- participación de los socios externos o minoritarios,
- inversiones adicionales,
- reducciones en el porcentaje de dominio,
- participaciones indirectas,
- transmisión de participaciones entre sociedades del grupo,

- participación en el capital de la sociedad dominante,
- participaciones recíprocas entre sociedades dependientes,
- créditos y débitos recíprocos,
- gastos e ingresos recíprocos,
- eliminación del resultado por operaciones internas,
- eliminación de resultados por operaciones externas,
- eliminación de resultados por operaciones de inmovilizado,
- eliminación de resultados por operaciones de servicios,
- eliminaciones de resultados por operaciones de activos financieros,
- adquisición de activos financieros,
- atribución a los socios externos o minoritarios de los resultados, y
- eliminación de dividendos.

La aplicación del método de integración proporcional supone la incorporación al balance de la sociedad dominante de los bienes, derechos y obligaciones de la sociedad multigrupo y a la cuenta de pérdidas y ganancias de la primera los ingresos y gastos que concurran en la determinación del resultado de la segunda, en la parte que corresponda. Deberán realizarse, asimismo, las homogeneizaciones previas y ajustes pertinentes aplicando, para ello, los mismos criterios que hemos enumerado para el caso de la integración global, si bien es preciso tener en cuenta que, en este caso, la agregación a las cuentas consolidadas de las distintas partidas del balance y cuentas de pérdidas y ganancias de la sociedad multigrupo se realizarán en la proporción que represente la participación de la sociedad del grupo en el capital de aquella. Los créditos y débitos,

así como, los ingresos y gastos recíprocos se eliminarán por el importe correspondiente y no deberán aparecer en las cuentas consolidadas ninguna partida correspondiente a los socios externos de la sociedad multigrupo.

Por el método de puesta en equivalencia se sustituye el valor contable por el que una inversión figura en las cuentas de una sociedad del grupo por el importe correspondiente al porcentaje que en los fondos propios de la sociedad participada represente tal participación. Este importe deberá figurar en el balance consolidado como 'Participaciones puestas en equivalencia'.

Si la empresa participada utilizase criterios de valoración no uniformes, deberán realizarse las oportunas equiparaciones, así como los ajustes relativos a la eliminación de la inversión-neto en sociedades puestas en equivalencia.

En las consolidaciones posteriores, la participación contabilizada por puesta en equivalencia deberá ser modificada en el sentido de recoger las variaciones experimentadas en el patrimonio neto de la sociedad asociada.

El capítulo V. se refiere a otras normas aplicables a la consolidación, y en él se consideran las posibilidades de cambio de método de consolidación, la conversión de las cuentas anuales en moneda extranjera, con el empleo del método del tipo de cambio de cierre y del tipo de cambio histórico así como su incidencia en las sociedades extranjeras sometidas a altas tasas de inflación y en las sociedades puestas en equivalencia.

CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS

Las cuentas anuales consolidadas, a las que se dedica

el capítulo VI, forman una unidad y comprenden el balance consolidado, la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada y la memoria consolidada. Deberán redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del grupo, de acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio y TRLSA.

Respecto de la estructura del balance y cuenta de pérdidas y ganancias, solamente destacar, que si bien es preciso que incorporen las cifras del ejercicio y del precedente, en la primera consolidación las cifras del ejercicio anterior pueden ser omitidas.

La memoria, cuya finalidad es completar y ampliar la información contenida en los estados anteriores, recaba de las empresas consolidantes información acerca de:

- sociedades dependientes (nombre, domicilio, participación, actividades, etc.)
- sociedades asociadas y multigrupo,
- bases de presentación de las cuentas anuales,
- normas de valoración,
- fondo de comercio de consolidación,
- diferencias negativas de consolidación,
- participaciones en sociedades puestas en equivalencia,
- gastos de establecimiento,
- inmovilizado inmaterial,
- inmovilizado material,
- información sobre revalorizaciones, bienes poseídos en régimen de arrendamiento financiero, coeficientes de amortización, adquisiciones a empresas del grupo y en el extranjero, etc.
- valores mobiliarios,
- créditos no comerciales,
- existencias,
- fondos propios,

- intereses minoritarios,
- subvenciones,
- provisiones para riesgos y gastos,
- deudas no comerciales,
- situación fiscal,
- garantías comprometidas con terceros y otros pasivos contingentes,
- ingresos y gastos,
- relaciones con empresas vinculadas,
- informaciones relativas a los miembros de los órganos de administración,
- acontecimientos posteriores al cierre, y
- cuadro de financiación.

Respecto de este último, aparte de lo previsto para su elaboración en el Plan General de Contabilidad, se detallan diversas reglas y se exige la confección de un cuadro anexo de variaciones del capital circulante.

Como hemos visto, sólo el Plan Contable General de Francia ha incorporado éstas. La metodología seguida con este fin no se aparta de las previsiones de la Directiva.

Las cuentas anuales consolidadas siguen los mismos modelos que las individuales de la empresa consolidante, si bien, los preceptuados en el Plan lo son en forma sintética debiendo explicarse en el anexo cuantos extremos sean precisos para un perfecto reflejo de la imagen fiel del conjunto. Asimismo, y pese a su consideración en el artículo 36 de la Séptima Directiva, no se incluye entre las prescripciones recogidas por el texto de estas cuentas consolidadas, si bien, es de suponer que, dado que en el mismo se recogen informaciones complementarias, pero necesarias, éstas serán aportadas voluntariamente por las empresas incluidas en el perímetro de consolidación.

En Portugal, si bien el derecho de los grupos de sociedades ha sido regulado, por primera vez, en el Código de las Sociedades Comerciales, el Plan Oficial de Contabilidad no trata este punto más que en lo relativo a la distinción entre empresas interrelacionadas y empresas participadas.

Tampoco el plan español incluye entre su apartados alguno dedicado a las cuentas consolidadas. Sin embargo, el Código de Comercio, tras su reforma, dedica su Sección Tercera del Título III a la 'Presentación de las cuentas anuales de los grupos de sociedades', estableciendo las directrices que deben seguirse en la elaboración de estas cuentas.

CAPITULO VIII

CONTABILIDAD
ANALITICA

CONTABILIDAD ANALITICA

Antes de entrar en el análisis del tratamiento otorgado por los planes de cuentas objeto de nuestro estudio a este respecto, vamos a hacer unas brevísimas consideraciones sobre algunos aspectos que estimamos necesarias para llevar a cabo el mismo.

Empezaremos por recoger una muestra del concepto de Contabilidad Analítica en los diversos autores.

Así, la Contabilidad de costes, analítica o de dirección es, para el profesor Mallo, "una parte de la Contabilidad que tiene por objeto la captación, medición, registro, valoración y control de la circulación interna de valores de la empresa, al objeto de suministrar información para la toma de decisiones sobre la producción, formación interna de precios de coste y sobre la política de precios de venta y análisis de los resultados, mediante el contraste con la información que revela el mercado de factores y productos, basándose en las leyes técnicas de producción, las leyes técnicas de organización y las leyes técnicas de mercado"¹.

Para los profesores Saez Torrecilla y Gutiérrez Díaz² se trata de "una parte de la Contabilidad que estudia el movimiento interno de valores debido a la actividad productiva, con los objetivos de analizar los resultados de la explotación, de valorar los activos derivados del proceso productivo, de planificar y de controlar la gestión".

¹ MALLO RODRIGUEZ, Carlos. OP. cit. Pag. 341.

² SAEZ TORRECILLA, Angel y GUTIERREZ DIAZ, Gerardo. "CONTABILIDAD DE COSTES". U.N.E.D. Madrid, 1.987. 5ª Edición. Pag. 22, tomo I.

Neuner¹ la define como "una fase del procedimiento de contabilidad general por medio de la cual se registran, resumen, analizan e interpretan los detalles de los costos de material, manos de obra y gastos indirectos necesarios para producir y vender un artículo".

De la breve muestra anterior podemos colegir que la Contabilidad Analítica es una forma de tratamiento de datos cuyos objetivos esenciales son, por una parte, conocer los costes de las diferentes funciones asumidas por la empresa, determinar las bases de valoración de ciertos elementos del balance de la empresa y explicar los resultados como consecuencia de la comparación de los costes de los productos con los precios de venta correspondientes, y, por la otra, establecer las previsiones de cargas e ingresos corrientes y constatar la realización de los mismo, explicando las desviaciones que resulten. Debe, asimismo, analizar todos los elementos con trascendencia en la toma de decisiones.

Ahora bien, para conseguir los objetivos propuestos, el sistema de contabilidad de costes de una empresa deberá ser adaptado exactamente a su estructura orgánica y a las particulares condiciones de explotación de la misma. Así como la contabilidad externa debe tener contenidos uniformes para su posible comparación con otras empresas, dado lo extenso del número de sus usuarios, la contabilidad interna, creada para hacer posible la toma de decisiones por parte del empresario, deberá optar entre las múltiples combinaciones, en función de sus peculiaridades².

¹NEUNER, JOHN J. W. "CONTABILIDAD DE COSTOS. PRINCIPIOS Y PRACTICA". Ed. Hispano Americana. México, 1.954. Pag. 2.

² Véase LAUREL, Pierde y CIBERT, A. "CONTABILIDAD ANALITICA DE EXPLOTACION". Cia. Bibliográfica Española, Madrid, 1.968. Pags. 17 a 24.

CONCEPTO DE COSTES

Por 'gasto' entendemos toda aquella adquisición de bienes o servicios realizada por la empresa, con independencia de la corriente de tesorería que puede generar. Ahora bien, al finalizar el período de estudio, parte de este gasto puede permanecer como tal en el seno de la empresa o haber 'desaparecido' en el proceso productivo. En el primer caso estaríamos ante una 'inversión' y en el segundo ante un 'consumo'. La valoración de este consumo nos llevará al concepto de 'coste'.

El concepto de coste no coincide, pues, con el de gasto. "El coste es un concepto económico, mientras que el gasto es un concepto contable"¹. El concepto de coste "atiende al momento del consumo en tanto que el de gasto hace referencia al momento de adquisición"²

Según Erich Schneider coste es "el equivalente monetario de los bienes aplicados o consumidos en el proceso de producción"³. Para Pedersen, coste es "el consumo, valorado en dinero, de bienes y servicios para la producción que constituye el objetivo de la empresa"⁴.

En el mismo sentido se pronuncia el profesor Gutenberg para quien el coste es el "consumo valorado de bienes materiales, mano de obra y servicios con el objeto de la realización de la actividad productiva, así como ciertos impuestos,

¹ BECKER GOMEZ, Fernando. "TRATADO DE CONTABILIDAD ANALÍTICA DE EXPLOTACION". Ed. Nebrija, Madrid, 1.980. Pag. 12.

² MALLO RODRIGUEZ, Carlos. Op. Cit. Pag. 376.

³ SCHNEIDER, Erich. "CONTABILIDAD INDUSTRIAL". Ed. Aguilar. Madrid, 1.962. Pag. 7.

⁴ PEDERSEN, H. W.- "LOS COSTES Y LA POLÍTICA DE PRECIOS". Ed. Aguilar, Madrid 1.958, segunda edición. Pag. 6.

derechos públicos y tasas, siempre que sean imputados por la actividad productiva"¹ y Fernández Pirla que entiende que "el coste será la expresión monetaria del consumo de factores productivos necesario para la obtención del producto"².

Asimismo, en el Diccionario Enciclopédico de Economía, se entiende por coste el "esfuerzo, sacrificio, pérdida de satisfacción que sea susceptible de valoración"³ en clara referencia a la concepción del coste como 'sacrificio', y, en el Diccionario Económico de la Empresa, "se considera coste a todo 'input' de factores para la producción objeto de la empresa. El coste aparece en el momento del consumo de factores productivos"⁴.

De lo anterior se desprende la plena coincidencia conceptual en este punto⁵. También existe en la consideración del carácter relativo que tiene el cálculo de los costes.

En efecto, como asegura Pedersen "los costes de un período concreto no son un valor determinado y unívoco, que puede siempre calcularse de modo exacto. La suma de los costes dependerá de los métodos de cálculo, de sus reglas de amortización, etc. En cierto modo, su valor siempre será discutible"⁶. También el Prof. Fernández Pirla señala que "el coste no es una

¹ GUTENBERG, Erich. "ECONOMIA DE LA EMPRESA". Ed. Deusto. Bilbao, 1.963. Pag. 163

² FERNANDEZ PIRLA, José M^a. "ECONOMIA Y GESTION DE LA EMPRESA". Ed. ICE. Madrid, 1972. Quinta edición. Pag. 307.

³ ECONOMIA. DICCIONARIO ENCICLOPEDICO. Ed. Planeta. Barcelona, 1.980. Tomo 3. Pag. 131.

⁴ DICCIONARIO ECONOMICO DE LA EMPRESA. Ed. Pirámide. Madrid, 1.977. Pag. 102.

⁵ Véase LAUREL, P y CIBER, A. Op. Cit. Págs 31 a 33.

⁶ PEDERSEN, H. W. Op. Cit. Pag. 9.

magnitud inequívocamente determinada"¹.

En el mismo sentido, y refiriéndose al beneficio (diferencia entre la corriente de ingresos calculados objetivamente y los costes calculados subjetivamente), el Profesor Rivero expresa que "el valor contable del beneficio es una magnitud relativa como consecuencia de las dificultades de valoración de las corrientes de ingresos y gastos, y de los ajustes a practicar por referirse a un período contable"².

La relatividad del coste no se debe sólo a la incertidumbre³ en la valoración de los consumos desde el punto de vista técnico, sino también a la que se produce en la distribución de las distintas cargas a los correspondientes productos.

CLASES DE COSTES

Han sido varias las clasificaciones realizadas sobre los costes en las distintas disciplinas. En el ámbito de la Contabilidad los costes han sido clasificados atendiendo a diversos criterios⁴.

Respecto de los elementos constitutivos del coste:

- Coste de producción o industrial que incluye el coste de los materiales, mano de obra y otros costes de fabricación;

¹ FERNANDEZ PIRLA, José M^a. "TEORIA DE LA CONTABILIDAD". EJES, Madrid, 1.957. Pag.159.

² RIVERO ROMERO, José. CONTABILIDAD FINANCIERA. Pag. 422.

³ Véase MARTEU, Ginette y SCHEID, Jean. "CONTABILIDAD ANALITICA Y CONTROL DE GESTION". Ed Pirámide. Madrid, 1.978. Pags. 35 a 45.

⁴ MALLO RODRIGUEZ, Carlos. Op. Cit. Pags. 392 a 396.

- Coste de distribución, que incorpora los costes relativos a la comercialización y distribución de los productos y servicios, y
- coste de empresa obtenido por agregación de los anteriores, recoge la totalidad de los costes del período.

Con relación al momento del cálculo tendremos:

- Coste real, histórico, retrospectivo, efectivo, a posteriori, el calculado a partir de los consumos constatados en el proceso productivo durante el período, y
- coste estándar, prospectivo, a priori, presupuesto o predeterminado, aquel cuyo cálculo ha sido realizado a partir de los consumos previstos, a precio predeterminado y para un período futuro.

En cuanto a la posibilidad de su asignación, los costes directos se atribuyen de forma inmediata a los portadores finales de costes, ya sean productos o servicios. Referidos a medios o factores consumidos en el proceso por un centro de costes, su medida técnica y económica es prácticamente determinable. En estrecha relación con el producto, estos costes son fácilmente identificables con el mismo.

En contraposición, los costes indirectos son aquellos que por interesar a la actividad productiva en su conjunto, desde el punto de técnico no es posible, o desde el punto de vista económico no interesa, ser aplicados en forma directa por lo que deben ser distribuidos entre los portadores de costes según diversos métodos basados en criterios subjetivos y por ende poco precisos¹.

¹ BECKER GOMEZ, Fernando. Op. cit. Pags 17 y 18.

La distribución entre costes directos e indirectos de debe a necesidades meramente contables¹, no pudiendo establecer una regla general que permita determinar, a priori, qué costes son directos y qué costes son indirectos. Las razones, como hemos dicho son de naturaleza técnica y económica. Un mismo concepto de coste puede ser considerado directo en una empresa e indirecto para otra, directo para un producto e indirecto para otro de la propia empresa o, incluso directo en una fase del proceso productivo y lo contrario en otra del mismo proceso.

En la clasificación de los costes entre fijos y variables es preciso fijar previamente un punto de referencia, unos límites pertinentes y un período de estudio. Señala Cibert² que "los calificativos de fijo o variable no tienen sentido mas que si se precisa con relación a qué criterio deben entenderse. En otros términos, se puede decir que el coste y el hecho de que depende su variación, tiene entre ellos una relación de causa a efecto, dando por supuesto que la variación del coste es el efecto".

Los coste fijos serán aquellos que permanecen sensiblemente invariables para un período de tiempo y nivel de actividad de la empresa al no ser afectados por el volumen de producción de la empresa, lo que no significa que no puedan sufrir alteraciones en períodos sucesivos, como las derivadas por la mera alteración por el índice de precios.

Conocidos como 'cargas de estructura' son definidos

¹ IRUYETAGOYENA, María Teresa. "CONTABILIDAD DE COSTES". Ed. Pirámide, Madrid, 1.985. Pag. 21.

² CIBERT, A. "VOLUMEN-COSTOS-BENEFICIOS" Cia Bibliográfica Española, Madrid 1.968. Pag. 315.

por Laurel¹ como "aquellos que soporta la empresa para disponer de cierta potencia dentro de determinada organización".

Entre estos costes cabe señalar: el coste de inactividad o de estado parado, los costes de preparación de la producción y los costes de marcha en vacío.

Los costes variables son los que fluctúan con el nivel de actividad de la empresa. Se trata de cargas operacionales, íntimamente relacionados con el grado de utilización de la capacidad productiva de la entidad. Se subdividen en:

- Costes proporcionales, en los que su variabilidad es proporcional al volumen de producción y tiene el mismo valor unitario para cualquier nivel,
- progresivos en los que la variación es mayor que proporcional respecto del nivel de actividad, aumentando el valor unitario con el volumen de producción,
- costes regresivos en los que se producen las circunstancias opuestas a los anteriores, y
- costes variables a saltos o en función de escalera, consecuencia de la necesidad de aumentar los medios de producción en forma discreta, lo que implica una discontinuidad en la función de costes. Su variabilidad se desarrolla dentro de unos intervalos, acarreado una función a saltos.

En estas funciones de costes variables pueden apreciarse, los costes reversibles, con movimientos del mismo signo que el volumen de producción, y, los irreversibles, de comportamiento asimétrico, pues aumentan a saltos con el volumen de producción, pero no descienden en la misma proporción si disminuye el nivel de la misma. Este fenómeno se conoce como 'histé-

¹ LAUREL, P y CIBERT, A. Op. cit. pags 224 y 225.

resis de los costes'.

Tampoco la clasificación de los costes en fijos y variables puede ser establecida de principio con igual validez para todas las empresas pues como señala Schneider¹ "el que determinados tipos de coste del plan de costes de la empresa sean o no fijos depende sólo de las decisiones del empresario". En efecto, varios conceptos de coste, tales como amortizaciones, gastos de conservación, gastos de manos de obra, etc, pueden ser considerados en función del tiempo o de las unidades de obra realizadas, siendo, en consecuencia, incluidos como fijos o variables en función de tal consideración.

Sin embargo, no todos los costes pueden considerarse 'puros' a este respecto. Tendremos así, costes que participan de ambos conceptos, y que son conocidos como costes 'semifijos' y 'semivariantes' compuestos de un tramo fijo y otro variable en función lineal o no lineal, respectivamente, de difícil defensa desde el punto de vista semántico.

En atención al método de análisis se distingue:

- coste marginal, o coste efectivo de la última unidad producida, o bien, el coste requerido para incrementar en una unidad la producción, y
- coste diferencial, como coste por unidad por un aumento determinado del volumen de producción y derivado del concepto anterior.

Este análisis es bueno para precisar las oscilaciones que experimentan los costes al variar el volumen de las unidades físicas producidas. El coste marginal de cualquier nivel de producción es el aumento de coste producido por aumentar ese

¹ SCHNEIDER, Erich. "TEORIA ECONOMICA". ED. Aguilar. Madrid, 1.958. Pag. 205.

nivel en una unidad. Mas exactamente, es el cociente entre el aumento del coste y el aumento de output, cuando este segundo aumento es pequeño¹.

Es intrascendente que el cálculo de los costes marginales se haga en función de los costes totales o de los costes variables, pues los costes fijos no se modifican con el nivel de producción. En la práctica "resulta difícil precisar la magnitud del coste marginal, dado su carácter relativo, y pese a que según la teoría económica el precio de venta de los productos se determina en función del precio marginal (el coste de la última unidad), lo cierto es que la mayoría de las empresas aplican el análisis marginalista sobre la base de calcular el precio de venta de los productos teniendo en cuenta los costes variables que integran el coste completo, agregando al coste variable un margen para cubrir los costes fijos y otro para cubrir el beneficio"².

Respecto del grado de control establecidos por las empresas se apreciarán costes controlables si los mismos permiten un grado de control y toma de decisiones, pudiendo los responsables de los centros influir tanto en la eficiencia de su utilización como en su cuantía, en el período establecido, y los costes no controlables si no se encuentran bajo la influencia directa de los responsables de las secciones o centros de costes, siendo asumida la reponsabilidad por niveles de dirección superiores.

Según el ámbito de calculo de los costes y resultados se distinguirán los costes privados, que pueden ser expresados en términos de valores de cambio, que se encuentran referencia-

¹ LANCASTER; Kelvin. "INTRODUCCION A LA MICROECONOMIA MODERNA". Ed. Bosch. Barcelona, 1.973. Pag. 135.

² BECKER GOMEZ, Fernando. Op. cit. pag. 23.

dos por el sistema de precios de mercado y que sirven para calcular el resultado de las empresas, y los costes sociales derivados de la utilización en el sector privado de bienes públicos, que afectan al bienestar actual o futuro de la sociedad.

Asimismo, podemos hacer una distinción entre los costes explícitos que implican para la empresa una salida de numerario o un incremento de sus obligaciones, y los costes implícitos, que hacen referencia a los factores propios y que frecuentemente son excluidos al computar las cargas de una empresa¹. Entre éstos se incluyen las retribuciones del trabajo del empresario y de los capitales propios de las empresas.

COORDINACION DE LA CONTABILIDAD FINANCIERA Y DE COSTES

En este punto no existe un criterio uniforme sobre cuál sea el mejor de los procedimientos para estructurar la conexión que debe establecerse entre ambos ámbitos, externo e interno, si bien es cierto que los planes de contabilidad, por lo general, atribuyen absoluta autonomía a la Contabilidad Analítica.

Las formas de organización de ambas contabilidades "oscilan desde un marco de cuentas único con contabilización simultánea de las transacciones internas y externas, hasta una separación total de ambos ámbitos, sin mantener ninguna interrelación, dando lugar a las cuatro clases de coordinación conocidas bajo el nombre de monismo radical, monismo moderado, dualismo radical y dualismo moderado"².

¹ LEFWICH, Richard H. "SISTEMAS DE PRECIOS Y ASIGNACION DE RECURSOS". Ed. Interamericana. México, 1,970. Pag. 127.

² MALLO RODRIGUEZ, Carlos. Op. Cit. Pags. 369 a 372.

El monismo consiste en registrar en una única contabilidad y en unos mismos soportes contables, todas las operaciones que realice la empresa, tanto internas como externas. Se basa en la concepción de los flujos como una unidad¹. En este procedimiento, la Contabilidad financiera recoge en su momento toda clase de operaciones que serán tenidas en cuenta de nuevo al realizarse las correspondientes aplicaciones a costes, quedando, por tanto, saldadas las cuentas de gastos por su traspaso a cuentas portadoras de costes. Este hecho conlleva la interrelación de hechos heterogéneos, que se encuentran en distintos niveles. Además, se dificulta la normalización contable que requiere que tanto gastos como ingresos se registren de forma permanente, atendiendo a su naturaleza u origen.²

El monismo radical propone la integración de todas las cuentas de ambos ámbitos en un solo sistema que funciona de forma sucesiva, ésto es, registrando las operaciones externas a que da lugar la actividad económico-financiera y, con posterioridad, las operaciones internas del ciclo de explotación en sus tres etapas de clasificación, localización y aplicación de costes. Estas anotaciones sirven para ambas contabilidades a efectos de determinación del resultado. Se inspira en el sistema de cuentas de Schmalenbach.

El sistema monista moderado consiste en llevar la Contabilidad de costes en una o pocas cuentas acumuladoras, realizando el desarrollo analítico fuera de la Contabilidad, en los documentos contables conocidos como estadística de costes, rendimientos, ingresos y resultados, aportando así una mayor

¹ Véase ALVAREZ LOPEZ, José. "CONTABILIDAD ANALITICA DE EXPLOTACION. Adaptada al grupo 9 del PGCE". Ed. Donostiarra. San Sebastián. 1.980. 6ª Ed. Pags. 31 a 44.

² Véase IRURETAGOYENA, María Teresa. Op. Cit. Pags.35 a 41.

flexibilidad para los cálculos internos y externos.¹

El dualismo consiste en llevar con independencia las dos contabilidades, interna y externa, estableciendo el enlace por un sistema radical o moderado.

El sistema dualista radical, basado en la disociación locacional de los centros fabriles y comerciales plantea una ruptura total entre el sistema de cuentas entre ambas contabilidades. Así la administración general llevaría la Contabilidad externa y cada planta industrial incluiría, como un instrumento más de gestión, la contabilidad interna de la misma. No existiría, por tanto, relación entre los dos ámbitos y sólo tras la conciliación de los resultados externos e internos, tras los consiguientes ajustes, sería posible el control de los resultados de la empresa. Este sistema comporta la pérdida de visión sistemática de la información contable.

El dualismo moderado, pretende establecer sistemas de enlace entre las dos contabilidades con un doble objetivo: hacer coincidir mediante los ajustes oportunos, los ciclos contables financiero y económico, y establecer un mutuo control numérico entre ambas contabilidades.

Esto se consigue de dos formas:

"I. Los hechos económicos internos se registran contablemente según los principios de la técnica de la partida doble en una Contabilidad especial de explotación. La conexión entre la Contabilidad externa e interna se logra, pues, por medio de una o más cuentas de transición, también llamadas cuentas de reflejo, y

II. La contabilidad interna se lleva en relación con

¹ Véase GOXENS DUCH, Antonio. "MANUAL DE CALCULO DE COSTOS Y CONTABILIDAD INDUSTRIAL". Ed. Marcombo, Barcelona 1.978. Pags.254 a 260.

la contabilidad comercial aunque separada de ella, como un cálculo de cierre a corto plazo. La relación entre ambas contabilidades se refleja:

a) Por medio de columnas marginales a la estadística de costes, en las que se indica la diferencia entre las cuentas de un mes y los movimientos del mismo para las clases de compras correspondientes en la Contabilidad externa.

b) En la cuenta de primeras materias y en la cuenta de ventas de la Contabilidad interna, cargando y abonando las cuentas del mismo nombre de la contabilidad comercial con los movimientos del mes registrados en las correspondientes de ésta¹.

Las cuentas reflejas tiene por objeto conseguir la autonomía de la Contabilidad Analítica de explotación, asegurando a su vez la posibilidad de contraste entre ambas contabilidades². Están destinadas a recibir la contrapartida de los asientos de cargo por esta Contabilidad de aquellos datos de la Contabilidad general que toma en consideración. "Su papel no es reproducir las cifras de la Contabilidad general, sino permitir la autonomía y, con este fin recibir la contrapartida de las tomas en cuenta de la analítica: en el mecanismo contable estas cuentas sustituyen a las que funcionarían si la contabilidad estuviera integrada"³.

MODELOS DE CONTABILIDAD DE COSTES

El proceso de cálculo de los costes consiste en esta-

¹ SCHNEIDER, Erich. "CONTABILIDAD INDUSTRIAL" Op. Cit. Pag. 213.

² SAEZ TORRECILLA, Angel y GUTIERREZ DIEZ, Gerardo. Op. cit. Pags. 153 y sgts.

³ LAUREL. P. y CIBERT. A. Op. cit. pag. 53.

blecer relaciones apropiadas entre los inputs necesarios para realizar los outputs.

Dos modelos podemos considerar en relación a la formación de los costes de los portadores en base a los procesos de afectación, distribución e imputación utilizados, el modelo inorgánico y el modelo orgánico.

El modelo inorgánico, que prescinde de la consideración de la estructura orgánica de la empresa, relaciona directamente los inputs con los outputs mediante reglas y mediciones precisas o aproximadas, imputando el input total de un período sobre el output o resultados del mismo.

Por su parte, el modelo orgánico relaciona los inputs con los outputs a través del análisis de los procesos comerciales, financieros e industriales en los que se realiza la transformación de los factores de producción en bienes de utilización inmediata, proporcionando una mayor fiabilidad que los modelos inorgánicos.

Si se analiza la información obtenida por los procedimientos inorgánicos de cálculo de costes y se compara con los fines mínimos que una contabilidad de costes debe cumplir, se llega a la conclusión de que es muy difícil admitir que estos procedimientos constituyan verdaderos sistemas de cálculo de costes, pudiendo ser enmarcados, con más precisión, en los métodos de cálculo integrados¹. En consecuencia, un modelo de costes debe comenzar por realizar un análisis de la estructura orgánica de la empresa, así como de los procesos que se realizan, con el ánimo de conseguir la medición mas precisa posible del coste de los productos fabricados y vendidos.

¹ MALLO RODRIGUEZ, Carlos. Op. cit. Pags. 651 y sgts.

El modelo de costes completo, (full-costing) considera, a los efectos del cálculo del coste industrial de un producto, todos los costes, operativos o no, directos o indirectos, fijos o variables, de tal manera que el coste total de fabricar y vender un producto será la suma de todos los costes operativos y no operativos¹.

Este modelo está concebido para poner de relieve los costes y resultados que puedan resultar de mas interés para la gestión de la empresa, destacando los elementos que puedan contribuir a la determinación de los precios de venta, al control de su rentabilidad y a suministrar, en su caso, los elementos justificativos de la facturación de los productos o servicios. Nos permite, asimismo, estudiar detalladamente los distintos momentos del proceso contable en términos de coste mediante el análisis de las cargas de la explotación y la observación de su evolución y, la comparación de estas cargas con las previsiones o normas preestablecidas, el análisis e investigación de las posibles desviación y sus causas, al tiempo que suministra información para la valoración de los inventarios permanentes de productos terminados o en curso, trabajos y servicios, etc.

El proceso de cálculo en el modelo de coste completo se realiza a través de tres fases lógicas y diferenciadas: clasificación, localización e imputación de los costes, con el tamiz de la fase mas general de toda la Contabilidad que es la periodificación.

En la fase de clasificación de costes, se procede a la identificación de todos los bienes de costes que intervienen en el proceso productivo al tiempo que se atacan los pro-

¹ BLANCO IBARRA, Felipe. "CURSO DE CONTABILIDAD ANALITICA" Ed. Deusto. Bilbao, 1.988. 2ª ed. Pag. 103.

blemas de medición, valoración y periodificación de los factores de costes.

En esta fase también tiene lugar el análisis de estos bienes en cuanto a la seguridad de su aplicación sobre los portadores, distinguiendo entre costes directos, aquellos de los que se conoce ciertamente cuál es su aportación al coste de los productos, e indirectos, aquellos para los que deben arbitrarse procedimientos que permitan realizar una imputación de los mismos con la máxima fiabilidad.

Una vez clasificados los costes, primero respecto a su naturaleza o características y después respecto a su relación directa o indirecta con los productos, se procede a la fase de localización. Esta fase pretende en todo sistema de cálculo de costes encontrar un razonamiento de causalidad para imputar los costes indirectos industriales, que por su naturaleza y características no tienen relaciones directas con los productos, en el coste de los portadores.

Los lugares, centros o secciones de costes, representan los órganos activos realizadores y decisores de la actividad económica empresarial y en esta calidad deben considerarse como los únicos gestores capaces de maximizar el rendimiento y minimizar el coste, en orden al mayor cumplimiento de los fines empresariales. Para que éstos sean aptos para su utilización por el sistema de costes, debe responder a los principios de una organización racional.

Ahora bien, para un mejor análisis de la actividad total de la empresa, es necesario dividir ésta en partes o centros de actividad¹. Esta descomposición ha de ser consecuen-

¹ Véase WILSON, R. M. S. "MANUAL DE CONTROL DE COSTES". Ed. Deusto. Bilbao, 1.988. Pags. 252 a 256.



cia de la consideración de una serie de factores diversos, tales como las características propias de la empresa y las actividades desarrolladas por la misma o las razones o finalidades que persiga con su análisis, sin olvidar los condicionantes institucionales, político-económicos, técnicos, contables, administrativos, etc. Estos centros de actividad deben reunir unas características determinadas que les hagan homogéneos.

La división anterior puede tener lugar en secciones o en funciones. Pero, mientras la idea de función responde a una de las posibles subdivisiones de las actividades profesionales o no profesionales, según el papel que desempeñen en la empresa, el término sección se reserva, ante todo, para una serie de comportamientos contables que la empresa puede crear al servicio de su gestión. El término función responde a un criterio de clasificación real o económica de la actividad, mientras que el término sección tiene un matiz esencialmente contable.

Una sección homogénea es por lo general, una división real de la empresa, a la que corresponden unas cargas de explotación cuyo importe puede ser referido a la unidad de obra tomada como base para medir su actividad¹. En este sentido cada sección debe estar constituida por una agrupación de medios personales y materiales que concurren al mismo objetivo, está bajo la autoridad de un agente responsable y su actividad puede medirse en unidades físicas. Sin embargo, pueden existir determinadas instalaciones o personas de cuya actividad se beneficia no sólo una sección determinada, sino un conjunto de ellas, por lo que sería conveniente la creación de secciones 'ficticias', no coincidentes con divisiones reales.

Una sección homogénea es, pues, un compartimento de orden contable en el que se agrupan, antes de su imputación a

¹ ALVAREZ LOPEZ. José. Op. cit. Pag. 218.

las cuentas de costes y precios de coste correspondientes, los elementos de las cargas que no pueden afectarse directamente a los costes y precios de coste, puedan o no medirse en una unidad común y correspondan o no a una división real de la empresa.

Interesa destacar, pues, que la sección es una división contable que puede o no coincidir con una división real de la empresa, si bien es conveniente, a efectos operativos y del establecimiento de responsabilidades, que sean coincidentes ambas divisiones. A estos efectos, se considera 'sección de cálculo' aquella no basada en una división real de la empresa.

Asimismo, las secciones constituyen centros de control e imputación de costes y, consiguientemente, son centros de responsabilidad, al tiempo que poseen una unidad de obra, o unidad de medida común, que permite su control y posterior imputación.

Como hemos visto antes, una de las características de las secciones es la existencia de una unidad de medida que permita incorporar sus cargas a un producto o servicio concreto.

En sentido amplio, se entiende por unidad de obra o de trabajo, la medida de la actividad de la sección. Esta medida será diferente según la naturaleza de la sección.

Así pues, al elegir la unidad de obra en cada sección deberá tenerse en cuenta su primordial misión consistente en medir la incidencia de las cargas que le conciernen, es decir, se trata de hallar una correlación aceptable entre un parámetro, la unidad de obra, y la evolución de las cargas de dicha sección. Esta elección deberá realizarse con el máximo rigor.

En cualquier caso, toda unidad de obra de las seccio-

nes debe tratar de servir para la correcta imputación a cada producto de las cargas indirectas que le correspondan para lo que es necesario que cada unidad de obra sea auténtica medida de la actividad de la sección, es decir, que ha de inspirarse en las condiciones tecnológicas de las operaciones de la sección, al tiempo que la aplicación de las cargas de estas secciones a los productos se realice en función de las unidades de trabajo consumidas en cada una de ellas. Esto no es posible de compaginar en ocasiones, por lo que se estima que la unidad de obra ideal sería aquella cuya variación fuese proporcional a la de todos y cada uno de los gastos de la sección.

Ante la dificultad de encontrar un unidad de obra que cumpla con todas las condiciones ideales, deberá optarse por una que, aún no siendo la ideal, permita un cierto grado de correlación con las cargas de la sección.

Otra consideración es necesaria: a menudo la elección de la unidad de obra mas correcta, según lo dicho antes, puede resultar complicada en exceso, por lo que habrá que acudir a criterios de pragmatismo y economicidad para su elección, pues ningún sistema de costes, por perfecto que sea se justifica si su implantación implica cargas superiores a los beneficios que reportaría su implantación.

Como hemos señalado antes, las secciones se comportan como operadores de captación y distribución de costes entre las clases de costes y los costes de los productos. Esta función puede ser realizada por las secciones porque de alguna forma tienen relaciones dobles con ambas magnitudes y, en consecuencia, a través de variables objetivas subrogadas (de tiempo, físicas o económicas) pueden tender un puente que racionalice y garantice la imputación de los costes de los factores

indirectos sobre los costes de producción¹. Las secciones que gozan de tales propiedades se denominan secciones principales y, por lo general, pueden identificarse porque el portador de costes suele tener con ellas relaciones directas.

Otras secciones, denominadas auxiliares, no tienen ese tipo de relaciones directas con los portadores de costes careciendo sus costes de propiedades causales directas y, consecuentemente, de reparto sobre los costes de la producción obtenida. Por ésto, las prestaciones de las secciones auxiliares deben revertir sobre las otras secciones que las reciban, ya sean auxiliares o principales, para, finalmente, incorporarse a los costes de las secciones principales, que en este caso realizan la función de distribución de los costes de las secciones auxiliares sobre el coste de los productos.

A las empresas corresponde determinar, con arreglo a sus necesidades y estructura, las secciones principales y auxiliares. Sin embargo, es necesario que en cada sección pueda agruparse un importe apreciable de costes, ya que una excesiva atomización dificultaría apreciablemente cualquier tipo de control, amén de encarecer la recogida y elaboración de la información.

La tercera de las fases enunciadas antes, la imputación de costes hace referencia a uno de los fines primordiales de todo sistema de costes en general, ésto es, el cálculo del coste de los portadores. Se entiende por portadores de costes "aquellos elementos o bienes que tienen por objeto cumplir la función de acumular el valor de los productos que se fabrican, desde que se encuentran en curso de fabricación,

¹ MALLO RODRIGUEZ, Carlos. Op. cit. pag. 656.

hasta haber logrado su venta"¹.

Contablemente, las cuentas de secciones, creadas para encaminar a los costes las diversas cargas incorporables que no pueden ser afectadas directamente, juegan un papel transitorio y en consecuencia, deben encontrarse saldadas al cierre del ejercicio.

Mediante el reparto primario, a través de las correspondientes claves, obtenemos el total de costes autónomos o primarios de las secciones, es decir, el valor del consumo de bienes de costes procedentes del exterior. En el segundo reparto (reparto secundario o subreparto), los gastos ya imputados a cada sección auxiliar deberán distribuirse entre las restantes secciones.

Este reparto secundario puede realizarse, a su vez, en dos formas:

1.- Imputación directa, en que los gastos de las secciones auxiliares se reparten íntegramente entre las secciones principales, y

2.- Imputación indirecta. En este caso, parte de los costes de las secciones auxiliares puede llevarse a otras secciones auxiliares antes de que las mismas repartan sus costes entre las secciones principales.

En este último supuesto, existen, a su vez, dos procedimientos:

- a) Reparto unilateral en cascada, y
- b) distribuciones recíprocas.

El reparto unilateral o en cascada, de muy escasa

¹ CALFELL CASTELLO, Antonio. "SISTEMAS DE CALCULO Y CONTROL DE COSTES". Técnica Contable. Madrid, 1.967. Pag. 246.

utilización, consiste en repartir el coste de cada sección auxiliar entre las secciones siguientes, sin preocuparse de los suministros relativos a las secciones precedentes, ya repartidos por lo tanto. La servidumbre de este procedimiento es que las secciones deben haber sido clasificadas en orden decreciente en cuanto al volumen de gastos absorbidos.

En el caso de reciprocidad de prestaciones debe acudir al establecimiento y resolución de un sistema de tantas ecuaciones e incógnitas como secciones auxiliares con prestaciones mutuas existan, o bien, emplear reglas o claves de reparto que tengan en consideración estas prestaciones recíprocas o, en su caso, costes aproximados para los traspasos.

La última fase consiste en incorporar las cargas de las secciones principales a la producción obtenida, en función de las unidades de obra correspondientes.

LAS DIFERENCIAS DE INCORPORACION

Estas diferencias surgen cuando se producen disparidades de criterios entre ambos ámbitos, interno externo así como otras que aparecen a lo largo del proceso del movimiento interno de valores². Así, existen conceptos en la Contabilidad General que no son considerados en el cálculo de costes (cargas no incorporables) y cargas consideradas en la Contabilidad analítica que no figuran en la externa (elementos supletorios). Por otra parte, a veces es preciso en Contabilidad interna tomar ciertas cargas recibidas de la Contabilidad General con carácter aproximado. También, como hemos visto, pueden ser empleados procedimientos aproximativos en la imputación y re-

² Véase SAEZ TORRECILLA, A. y GUTIERREZ DIAZ, G. Op. Cit. pags. 343 a 360.

parto de cargas indirectas entre las secciones.

Estas diferencias se extienden a conceptos tales como las cargas no incorporables ya citadas, las diferencias sobre materiales, amortizaciones y provisiones, las diferencias de inventario, gastos y costes residuales de las secciones, diferencias por nivel de actividad, así como a productos de explotación no incorporados y productos supletorios.

Respecto de los elementos o cargas supletorias, que pueden ser incorporadas al método de cálculo en forma de 'costes-oportunidad', señalar la retribución de los capitales propios y la retribución del trabajo del empresario.

DIRECT COSTING

Si bien la traducción de esta expresión es 'coste directo', debería emplearse como equivalente a 'método de los costes variables'.

En efecto, este método sólo considera los costes variables como costes del producto. Los coste fijos son estimados como costes del período y aplicados frente a los ingresos del mismo. Estas cargas fijas son, igualmente, excluidas de la valoración de los productos fabricados y no vendidos.

Para Laurel¹ "el direct costing es un coste formado sólo por las cargas que varían con la cantidad de producción vendida". Por su parte, Beyer² afirma que "el coste directo es un método contable bajo el cual el producto es cargado sola-

¹ LAUREL. P. "LE PLAN COMPTABLE COMMENTE", Ed. Foucher. París, 1.958. Pag 331.

² BEYER, Robert. "IS DIRECT COSTING THE ANSWER?". NACA, abril de 1.955, pag. 45.

mente con aquellos costos que varían en relación con el volumen de producción y que pertenecen a los artículos producidos, los costos que están en función del tiempo más que en función del volumen son excluidos del coste de producción".

Este sistema de costes proporcionales estudia principalmente las relaciones entre el volumen de venta y el beneficio²; se orienta, en especial, a fundamentar y facilitar a la dirección de la empresa la toma de decisiones a corto plazo.

Los puntos fundamentales de este método podrían sintetizarse en la forma siguiente:

- Clasificación de los costes de explotación en variables o proporcionales al volumen de actividad y fijos o de estructura.
- Se incorporan al coste del producto únicamente las cargas variables de fabricación y distribución que, por lo general, son de aplicación directa.
- Los costes fijos son considerados como costes del período contable en el que se aplican.
- Los costes fijos son excluidos de la valoración de los productos finales.
- El coste unitario es el coste variable medio que viene dado por el cociente de dividir el coste variable de fabricación por el número de unidades producidas. Este coste resulta, pues, constante, mientras que decrece el coste fijo medio en función de la producción.
- La diferencia entre las ventas (ingresos) de un producto o conjunto de productos y sus costes proporcionales de fabricación, determina el margen industrial. Si este margen es minorado con

² ALVAREZ LOPEZ, José. Op. cit. Pags. 373 y 374.

los costes proporcionales de distribución se obtiene el margen comercial o contribución neta a la absorción de gastos fijos y a la formación del resultado.

- Las cargas de estructura, al ser gastos del período no relacionados con la actividad real efectuada se deducen de la suma de todos los márgenes comerciales obtenidos por los diferentes productos.
- El beneficio de explotación se obtiene por diferencia entre la suma de márgenes comerciales y los gastos fijos, los que significa que las ventas o ingreso de un ejercicio deben cubrir los costes proporcionales de los artículos vendidos y todas las cargas de estructura, dado que las existencias finales estarán valoradas únicamente el coste variable de producción.
- El resultado del ejercicio es la suma del margen neto de los productos y de los resultados atípicos y extraordinarios.

Dada la controversia que este método ha ocasionado en la literatura contable¹, trataremos de resumir las ventajas e inconvenientes atribuidos al mismo.

Entre las ventajas destacamos:

1.- Facilita la conducta de optimización. En efecto, la principal finalidad del coste directo es la elección del programa óptimo, cuando se opera con distintos productos o actividades que integra la explotación total de la empresa. Así se tratará de maximizar el beneficio global incrementando las ventas de aquellos artículos que dejan un mayor margen, si bien este problema está ligado a la utilización de la capacidad dis-

¹ MALLO RODRIGUEZ, Carlos. Op. cit. pags. 877 a 879.

ponible y al empleo de las modernas técnicas de gestión¹.

2.- Permite el cálculo de los beneficios provisionales en forma inmediata.

3.- Clarifica la participación relativa de cada producto en la renta de la empresa permitiendo vigilar el rendimiento interno de la misma. Las políticas de venta de los distintos productos pueden gestionarse de modo dinámico y autónomo, sin otra conexión que no sea su contribución a la rentabilidad global. La política del precio y del volumen se puede orientar a las exigencias particulares del mercado, evitando relaciones estáticas de tipo contable².

4.- Los efectos del volumen vendido sobre la rentabilidad, tanto singular como global, se pueden prever claramente y constituyen el parámetro de equilibrio entre las políticas de producción, almacenamiento y venta.

5.- El conocimiento de los márgenes por producto facilita el cálculo del umbral de rentabilidad y orienta la política de ventas para poder seguir la relación: coste-volumen-producción-beneficio. En efecto, el punto muerto se alcanza en el momento en que las ventas o ingresos de la empresa cubren todos los costes.

6.- Proporciona información que permite la aplicación de modelos económicos de programación, hasta ahora faltos de utilidad por ausencia de información³.

¹ ALVAREZ LOPEZ, José. Op. cit. pag. 375.

² BERTONI, Giuliano. "LOS COSTES DE PRODUCCION. Cómo se estiman y cómo se utilizan". Index-Buffetti. Barcelona, 1.977. Pag. 81.

³ IRUYETAGOYENA, María Teresa. Op. cit. Pag. 215.

7.- Se halla en correlación con el movimiento de las ventas y realiza, mejor que el coste completo, un reparto más racional de los resultados en el tiempo y en función de las ventas.

8.- Elimina la arbitrariedad en que muchas veces se incurre al tratar de distribuir los costes fijos entre los productos fabricados en un período evitando la aplicación de tantos criterios subjetivos como ocurre con el full costing.

9.- Facilita información desglosada por mercados y productos, y, en consecuencia, las decisiones en orden a fijar precios de venta, analizar su función comercial.

10.- Permite cuantificar las consecuencias de decisiones técnicas o económicas sobre los resultados parciales o globales de la empresa.

11.- Las variaciones de estructura o de política de estructura pueden ser estudiadas en cuanto a su influencia sobre el resultado final.

12.- Facilita el cálculo de las desviaciones, ya que en ellas coinciden los costes fijos indirectos. Por otra parte, se estudian desviaciones de precios, márgenes y mezcla de productos.

13.- Permite, asimismo, el conocimiento de los costes fijos en bloque y su incidencia sobre los resultados, favoreciendo el estudio de los costes de preparación de la producción.

14.- La contabilidad de costes directos constituye una gran simplificación con respecto de la Contabilidad analítica.

15.- Presenta ventajas en casos de baja ocupación de la capacidad y en casos de recesión de la demanda de productos.

Entre sus inconvenientes:

a) Las existencias de productos terminados y en curso aparecen valoradas exclusivamente por sus costes variable, ya que los costes fijos han sido atribuidos al período. Si tal valoración es llevada a la Contabilidad externa, tal valoración no será aceptada, entre otros, por las autoridades fiscales, siendo necesaria una valoración por coste completo o de imputación racional complementaria, lo que complicaría el procedimiento.

b) Se trata de un método inadecuado para determinar los precios de coste con programas de producción diferenciados.

c) Complica aún más el problema del reparto de los costes conjuntos.

d) Al efectuar el cálculo por este procedimiento pueden surgir dificultades en cuanto a la delimitación de las dos categorías de cargas consideradas: variables y fijas, pues siempre puede encontrarse con gastos de carácter mixto o indeterminado que será preciso escindir en sus componentes básicos mediante el empleo de procedimientos más o menos precisos.

e) La elección del período es inaplicable para actividades estacionarias, pues los meses sin ventas no dan margen para absorber las cargas fijas.

f) En las condiciones actuales de tecnificación y automatización, la parte de los costes variables, con respecto a los totales, se hace proporcionalmente, cada vez más pequeña, lo que difumina el valor del coste directo y, por ende, el margen bruto de producto.

g) La posibilidad y conveniencia de producir y vender ciertos productos en el límite inferior de la contribución, puede inducir al departamento de ventas a establecer precios diversos a los distintos clientes, o incluso, a hacer bajar todo el mercado, con resultado inmediato aceptable pero que cierra las puertas de un cambio de política futuro que permita absorber todas las cargas.

h) Este método no es factible, o se hace menos ágil, en situaciones que conllevan un comportamiento discontinuo al variar el volumen.

i) Dificulta la posibilidad de comparación con otras empresas.

j) El control de la gestión, en su doble consideración de rendimiento y productividad interna, de una parte, y de rentabilidad de los productos, de otra, exige un análisis de la variabilidad de las cargas en la fase intermedia de los centros de costes y con la aplicación por producto de los coste fijos que le correspondan.

COSTES ESTANDARES

Se suele afirmar que el método del coste estándar es requisito previo para un control eficaz de los costes, estando su establecimiento, dentro de la empresa, directamente relacionado con las funciones de análisis, planificación y control de la gestión¹. Si la Contabilidad analítica tiene como objetivo el análisis, planificación y control de la gestión empresarial,

¹ SAEZ TORRECILLA, A y GUTIERREZ DIEZ, G. Op. cit. pag. 402 y sgts.

el método más apropiado de cara a esos objetivos es el de los costes estándares.

Entre éstos cabe diferenciar por una parte los costes estándares propiamente dichos, referidos a unidades de trabajo, de cantidad o de tiempo, vinculados a la producción, y los costes presupuestados, que son aquellos no individualizables, por tratarse de partidas globales inherentes a un centro de coste, pero que no guarda relación directa con la cantidad de productos. Se refieren a centros cuyos costes se consideran vinculados al tiempo, tales como los de administración, comercialización y financiación¹.

Los costes estándares pueden ser aplicados tanto a la contabilidad por pedidos como a la contabilidad por secciones. Son de aplicación, igualmente, al método de coste completo y al método de coste variable.

En una empresa que tenga establecido un sistema de costes completos históricos, las secciones pueden seguir limitándose a ser centros de cargas indirectas. Ahora bien, si esta empresa incluye en sus prioridades la preocupación por el análisis y la planificación de la gestión, tendrá que optar por la implantación de un sistema de costes estándares y modificar el contenido de las secciones en el sentido de que las mismas, deberán hacerse cargo no sólo de los costes indirectos sino también de cargas directas. Esto último es posible sin que las cuentas de secciones se vean afectadas en su cometido de servir para la imputación de las cargas indirectas a los productos.

El procedimiento a seguir no es otro que, partiendo del presupuesto que nos indique la tasa estándar de cargas por centros o secciones, calculadas, dentro de cada sección las

¹ BECKER GOMEZ, Fernando. Op. cit. Pag. 89.

desviaciones en materia prima directa del producto y de la sección, manos de obra directa de la sección y, gastos generales o cargas indirectas de la sección y del producto.

Para finalizar este breve recorrido, una alusión al concepto de presupuesto flexible. Este se basa en establecer los costes tipo para distintos volúmenes de actividad, lo que permite ejercer un control de los costes más eficaz que en el supuesto de utilizar los costes estándares estáticos, para un único volumen de producción.

El primer paso para establecer un presupuesto flexible es clasificar todos los gastos generales de fabricación en fijos y variables, destacando los semivariantes. Respecto de éstos, analizar las posibilidades de separación de la parte fija de la variable y, en su caso, llevarla a término. Para ello es preciso determinar el gasto fijo para un volumen de actividad nulo y el gasto variable por unidad de actividad.¹

¹ DEARDEN, John. "SISTEMAS DE CONTABILIDAD DE COSTOS Y DE CONTROL FINANCIERO". Ed. Deusto. Bilbao. 1.976. Pags. 234 a 250

LA CONTABILIDAD ANALITICA EN EL PLAN CONTABLE DE FRANCIA

Es el único de los tres planes de contabilidad analizados en este trabajo que ha incluido la Contabilidad Analítica de explotación. A ello destina el Título III del mismo, distribuido en los cinco capítulos siguientes:

- A. Disposiciones generales,
- B. Esquema general del análisis contable,
- C. Nomenclatura de las cuentas,
- D. Métodos de cálculo, y
- E. Utilización de la contabilidad analítica para la gestión de la empresa.

En los dos primeros se extiende en consideraciones doctrinales y metodológicas, incorporando ejemplos para su mejor comprensión.

Del contenido del primer capítulo destacamos en primer lugar la opción por un 'sistema orgánico' al afirmar que "el sistema de contabilidad analítica de una empresa debe ser adaptado exactamente a su estructura orgánica y a sus actividades explotación".

Respecto del contenido de los costes señala que, para un período determinado, la contabilidad analítica permite calcular los costes bien por la incorporación de todas las cargas de la contabilidad general, bien por la incorporación de sólo parte de las mismas. Si la incorporación de la totalidad de las cargas se realiza sin modificación alguna, estaríamos ante un 'coste completo tradicional' mientras que si tal incorporación se lleva a cabo tras realizar ajustes tendentes a una mejor expresión económica de los costes el resultado sería un 'coste completo con diferencias de incorporación' o 'coste completo económico'.

En cuanto al momento del cálculo se estima en el Plan que esta contabilidad no sólo permite la determinación de los costes con posterioridad a que hayan sido constatados sino que, con anterioridad a tales hechos y, basándose en las hipótesis apropiadas, puede llegarse a su determinación, poniendo de manifiesto las posibles desviaciones que puedan producirse.

Se distingue expresamente entre coste directo y coste variable al señalar que el primero comprende "las cargas variables que constituyen el 'coste variable' incrementadas con las cargas de estructura que le sean propias".

LISTA DE CUENTAS

Hay que hacer notar que la lista de cuentas, la misma incorporada en 1.979 en sustitución de la contenida en el plan de 1.957, tiene un carácter indicativo: "Cada empresa podrá adaptar este plan de cuentas a sus propios deseos y a sus medios de registro contable", si bien se recomienda que si una empresa emplea una denominación diferente, se confeccione un cuadro de equivalencias con ésta.

Consta de los subgrupos siguientes:

90.- Cuentas reflejas.

Este grupo de cuentas se destina a mantener la Contabilidad Analítica independiente de la Contabilidad General.

Subgrupos destinados al cálculo de costes:

91.- Reclasificación previa de cargas y productos de la contabilidad general.

Estas cuentas se destinan a reclasificar las cargas y

productos de la contabilidad general, en un orden diferente del impuesto por ésta, con el fin de obtener valores significativos de la gestión de la empresa y para preparar el análisis ulterior.

92.- Centros de análisis (centros de trabajo y secciones).

Cuentas que permiten parcelar la empresa en un cierto número de divisiones contables correspondientes, generalmente, con su organigrama de estructura. Cada división constituye normalmente un centro de responsabilidad, pero también pueden ser divisiones en centros de trabajo que se corresponden con niveles de responsabilidad diferentes.

Es recomendable clasificar los centros de análisis en orden a las funciones económicas que asumen, tales como: administración, financiación, gestión de personal, de edificios y material, de prestaciones conexas, aprovisionamientos, estudio técnico e investigación, producción y distribución.

Estos centros de análisis pueden, en su caso, ceder sus prestaciones entre sí. A estos efectos, las prestaciones serán expresadas en 'unidades de obra'. El coste de cada unidad de obra (hora-hombre, hora-máquina, etc) se obtiene por reparto del conjunto de las cargas de un centro entre el número de unidades de obra del mismo. Este coste nos permitirá el cálculo de las prestaciones entre los distintos centros y la aplicación de las unidades de obra de cada uno a los productos.

93.- Coste de los productos almacenados.

Cuentas cuya finalidad es recoger, en las empresas de producción y transformación, el cálculo del coste de los productos en sus diferentes estados de elaboración, incluidos los entregados al almacén.

95.- Coste de los productos vendidos.

Permiten a todas las empresa el cálculo de los costes de los pedidos de sus clientes, en sus diferentes estados de elaboración, incluidos los de distribución.

Si los productos vendidos han sido previamente almacenados, su coste en el momento de la venta, será igual a su coste de salida de almacén incrementado en una parte apropiada de las cargas 'fuera de producción', tales como gastos de investigación y desarrollo, de administración, financieros y de distribución.

93.- Existencias.

Este subgrupo tiene como fin el seguimiento de los movimientos de tales cuentas, manteniendo el inventario permanente valorado, con la consiguiente problemática acerca de los criterios de valoración admitidos a la mas tarde nos referiremos.

96.- Desviaciones sobre costes presupuestos.

Para las empresas que, utilizando un método único de contabilización por costes predeterminados, hagan aparecer y analizar todas las desviaciones entre los datos constatados y los datos presupuestos.

97. Diferencias de tratamiento contable.

Creado para el cálculo de los costes dependiendo del procedimiento de gestión empleado, ya sea incorporando en sus calculos ciertas datos no considerados en la contabilidad general, ya sea dirigiendo partidas de ésta hacia los centros de análisis, o bien, orientando las diferencias entre las cifras contables constatadas por los centros de análisis y las cifras mantenidas por la contabilidad analítica correspondientes cuando tales diferencias no han sido integradas en un método más desarrollado o generalizado de costes preestablecidos.

98.- Resultados de la contabilidad analítica.

Este grupo se destina a la medición del resultado interno y, mediante los ajustes correspondientes, hacerlo concordante con el resultado de la Contabilidad General.

99.- Uniones internas.

Subgrupo tendente a permitir el enlace de las contabilidades analíticas autónomas de establecimientos distintos en el marco de una contabilidad general única para la empresa.

Del mismo modo que hemos hecho respecto de la Contabilidad financiera, enfrentaremos las listas de cuentas correspondientes a los planes nuevo y de 1.957, para establecer mejor las diferencias entre ambos.

PLAN DE 1.986

PLAN DE 1.957

90. CUENTAS REFLEJAS.

- 903. Existencias y provisiones para depreciación de existencias, reflejas.
- 904. Compras reflejas.
- 905. Cargas reflejas.
- 906. Dotaciones reflejas.
- 907. Productos reflejos.

91. RECLASIFICACION PREVIA DE CARGAS Y PRODUCTOS DE LA CONTABILIDAD GENERAL.

De libre diseño por parte de la empresa.

92. CENTROS DE ANALISIS (de trabajo y secciones)

- 920. Centros de administración.
- 921. Centros de financiación.
- 922. Centros de gestión de personal.
- 923. Centros de gestión de medios materiales.
- 924. Centros de prestaciones conexas.
- 925. Centros de aprovisionamiento.

90. CUENTAS REFLEJAS.

- 903. Stocks inicial reflejo.
- 905. Compras reflejas.
- 906. Cargas y dotaciones reflejas.
- 907. Productos de explotación reflejos.
- 908. Resultados reflejos ajenos a la explotación.

91. CUENTAS DE RECLASIFICACION.

- 910. Costes directos.
- 911. Costes indirectos.
- 912. Costes no incorporables.

92. CUENTAS DE SECCIONES.

- 927. Sección de administración.
- 920. Sección de compras.



926. Centros de estudios técnicos e investigación.
 927. Centros de producción.
 928. Centros de distribución.
 929. Otras cargas a cubrir.
93. COSTES DE LOS PRODUCTOS ALMACENADOS.
- De libre diseño por parte de la empresa.
94. EXISTENCIAS.
940. Mercaderías.
 941. Materias primas y suministros.
 942. Otros aprovisionamientos (materiales y suministros, embalajes comerciales, etc.)
 943. Producción de bienes en curso.
 944. Producción de servicios en curso.
 945. Productos (intermedios, terminados, etc.)
949. Provisión por depreciación de existencias y de productos en curso.
95. COSTE DE LOS PRODUCTOS VENDIDOS.
- De libre diseño por parte de la empresa.
96. DESVIACIONES SOBRE COSTES PREESTABLECIDOS.
- De libre diseño por parte de la empresa.
97. DIFERENCIAS DE TRATAMIENTO CONTABLE.
970. Diferencias de incorporación de materiales.
 971. Diferencias de incorporación de amortizac. y provisiones.
 972. Diferencias de incorporación de elementos supletorios.
 973. Diferencias de incorporación de otras cargas de la contabilidad general.
 977. Diferencias de incorporación de productos de de la contabilidad general.
 974. Diferencias de inventario constatadas.
921. Sección de fabricación.
 926. Sección de distribución.
93. CUENTAS DE COSTES Y PRECIOS DE COSTE.
930. Coste de compras.
 931. Coste de producción.
 936. Coste de distribución.
 937. Coste de subproductos.
 938. Precio de coste de producto terminado.
94. CUENTAS DE INVENTARIO PERMANENTE.
941. I. P. materias primas.
 942. I. P. materias consumibles.
 944. I. P. productos semielaborados.
 945. I. P. productos terminados.
 946. I. P. subproductos.
96. CUENTAS DE DESVIACIONES SOBRE COSTES PREESTABLECIDOS.
960. Desviación en precio en materias primas.
 961. Desviación en cantidad en materias primas.
 962. Desviación en tiempo de mano de obra.
 963. Desviación económica de mano de obra.
 964. Desviación en eficiencia de cuentas de invent.
 965. Desviación en capacidad de cuentas de inventar.
 966. Desviación en presupuesto de cuentas de invent.
97. CUENTAS DE DIFERENCIAS DE INCORPORACION.
971. Cargas no incorporables.
 972. Elementos supletorios incorporados.
 973. Diferencias sobre compras y cargas incorporadas
 977. Resultados de la explotación no incorporados.
 974. Diferencias de inventario.

975. Diferencias sobre costes y tasas de cesión.	975. Costes residuales de las secciones.
976. Diferencias sobre el nivel de actividad.	976. Costes de subactividad.
	978. Diferencias en pérdidas y ganancias.
98. RESULTADOS DE LA CONTABILIDAD ANALITICA.	98. CUENTAS DE RESULTADOS.
	981. Resultados de explotación analítica.
De libre diseño por parte de la empresa.	986. Saldo de diferencias sobre costes preestablec.
	987. Saldo de diferencias de incorporación.
	988. Saldo de pérdidas y ganancias.
99. ENLACES INTERNOS.	99. CUENTAS DE ENLACES INTERNOS.
991. Enlaces internos en un mismo establecimiento.	
996. Cesiones recibidas de otros establecimientos.	
997. Cesiones realizadas a otros establecimientos.	

Las diferencias más apreciables entre ambos modelos son las siguientes:

En el subgrupo 92, aparte del cambio de denominación (centro en lugar de sección), se aprecia un mayor desglose en consonancia con la división funcional contemplada en el nuevo plan.

Nueva denominación y contenido del 93, que se deja a la libre organización por las empresas.

Del subgrupo 94, con nueva denominación y orden de sus cuentas, destaca la incorporación en la cuenta 942 de los embalajes comerciales, la separación de los bienes y los servicios y, en especial, la incorporación de la cuenta, la 949, destinada a recoger las provisiones.

El subgrupo 95, antes libre, se dedica ahora a recoger las cuentas de los productos vendidos, si bien se deja a las empresas su diseño.

El subgrupo 97, se encuentra ahora dividido en dos

partes. La primera recoge las diferencias de incorporación mientras que la segunda se centra en las diferencias de inventario, de cesiones y de imputación.

Otra diferencia destacable es que así como el plan de 1.957 se trataba de un sistema dualista moderado, en el nuevo se contempla la posibilidad de convertirse en un sistema monista a través del llamado 'Procedimiento de la contabilidad analítica integrada' que permite efectuar el análisis de las cargas y de los productos de la explotación en el mismo cuadro contable que el de la contabilidad general y con los mismos medios materiales. Así el esquema de la red contable de una empresa muestra el principio de la modalidad contable con el orden de una contabilidad analítica de cuentas reflejas. En ausencia de éstas, la concordancia rigurosa entre ambas contabilidades puede ser obtenida por la integración del conjunto de cuentas¹.

METODOS DE CALCULO

La seguridad de los cálculos de la contabilidad analítica se basa en la coherencia de los elementos de la cuenta de resultados anotados en cada una de las dos contabilidades, general y analítica, y la conciliación de los resultados obtenidos. En este sentido, este plan contempla dos procedimientos contables y dos para-contables que pueden ser utilizados.

Contabilidad analítica por cuentas reflejas.

Este procedimiento permite efectuar el análisis de los valores de la cuenta de resultados de la contabilidad general en un marco de contabilidad analítica autónoma, asegurando el enlace riguroso de ambas contabilidades.

¹ MALLO RODRIGUEZ, Carlos. Op. Cit. pag. 742.

Llevadas por partida doble, pueden ser encomendadas a servicios diferentes y con medios distintos. Se emplearán las cuentas del subgrupo 90 "Cuentas reflejas" como medio de enlace. Estas cuentas permiten anotar en la contabilidad analítica las existencias, las cargas y los productos de la contabilidad general. Estos valores serán inscritos de manera simétrica en las cuentas de ambas contabilidades como si se reflejaran en un espejo.

Contabilidad analítica integrada.

Si no se emplean las cuentas reflejas, la concordancia entre las dos contabilidades puede realizarse por integración.

Este procedimiento conduce a efectuar el análisis de las cargas y productos de la contabilidad general en su mismo marco contable, y con los mismos medios materiales, de dos formas. En ambas, la contabilidad de costes es llevada por el mismo procedimiento que la contabilidad externa y en ningún caso son utilizadas las cuentas reflejas. Según la primera de las modalidades, las cuentas de los grupos 6 y 7 sirven de cuentas transitorias registrando las cargas a analizar y los productos corrientes a analizar, respectivamente. Las cuentas del grupo 3 funcionan como las cuentas de inventario permanente del subgrupo 94, que, obviamente, no son abiertas. Las cuentas de abono de las cargas son llevadas al subgrupo 48 antes que al subgrupo 97.

De acuerdo con la segunda modalidad, las cuentas de los grupos 6 y 7 sólo son empleadas al final del ejercicio. Las cargas y productos que tengan por contrapartida cuentas de los grupos 4 ò 5, son anotadas directamente en las cuentas pertinentes del grupo 3 o de los subgrupos 91 a 98.

Cuadro de comparación.

El soporte material de las anotaciones en contabilidad analítica puede estar constituido por cuentas o bien por tablas de cálculos. El cuadro principal será el dedicado al análisis de las cargas y debe ser dispuesto a semejanza del esquema de una red contable. La exactitud de las operaciones de afectación, de imputación y de cesiones entre los centros será verificada por cuadro de cifras. Por otra parte, la precisión de la toma en cuenta de los valores de la contabilidad general, especialmente las cargas y productos de los grupos 6 y 7, puede verificarse por comparación de los totales y subtotales de los balances de las cuentas de gestión de la contabilidad general.

Codificación múltiple.

Pueden atribuirse dos o más códigos a cada partida, según criterios diferentes, desde su entrada y en la medida en que sean aptos para el análisis.

El procedimiento de codificación múltiple puede enmascarar el sistema de partida doble de la contabilidad general cuya utilización se encuentra, en contabilidad analítica, en el método de las cuentas reflejas. Este procedimiento de clasificación directa y simultánea de datos permite la utilización de diferentes tipos de análisis para responder a exigencias diversas: análisis por funciones, por actividades, por zonas o mercados, etc.

Como hemos dicho, de un procedimiento dualista moderado en el plan del 57, hasta distintos procedimientos con amplitud y discrecionalidad por parte de las empresas para su implantación, el concepto de normalización ha sufrido un giro apreciable.

Respecto de las ~~diferencias de incorporación~~ entre la contabilidad general y analítica, este plan señala, sin ánimo

alguno de exclusividad, aquellas operaciones que se estiman necesarias realizar para adecuar el cálculo de los costes y resultados a sus valores correctos. Así, considera que para las materias consumidas, debe sustituirse su valor convencional, por el determinado para la salida de almacén de acuerdo con criterios propios. Deben, también, sustituirse aquellas cargas calculadas según criterios fiscales o sociales, por las correspondientes a cálculos realizados con criterios técnicos y económicos, elaborados bajo la dirección del responsable de la empresa, tal es el caso de las amortizaciones y provisiones.

Deberán, asimismo, ser incorporadas cargas no contempladas por la contabilidad externa como son la remuneración del trabajo del empresario o la retribución de los capitales propios.

Por otra parte, causas diferentes o decisiones de gestión pueden dar lugar a la creación de cuentas de diferencias entre los costes comprobados de los centros de análisis y los mantenidos para el tratamiento analítico. Así, de la comparación periódica de las cuentas de existencias y las existencias reales en almacén, surgen las diferencias de inventarios; del empleo de costes de unidades de obra preestablecidos para transferir el coste de los centros de análisis de gestión de medios de explotación o de centros de prestaciones conexas, a los centros operacionales, podrán surgir las diferencias entre costes constatados y costes transferidos; una variación importante en el nivel de actividad entre dos períodos de cálculo aboca, por lo general, a una alteración notable de los costes de los productos o de los resultados analíticos. Para mejor analizar esta correlación, resulta necesario el establecimiento de cuentas de diferencias de imputación consecuencia del nivel de actividad.

UTILIDAD DE LA CONTABILIDAD ANALITICA EN LA GESTION DE LA EMPRESA

Los resultados obtenidos por los mecanismos de análisis no son un fin en sí mismos. Sólo se justifica la importancia de los trabajos necesarios en la medida en que permitan participar de forma útil en el control de la gestión de la empresa.

Gestionar una empresa es conducirla hacia los objetivos que le han sido asignados, por los responsables, en el marco de una política tendente a poner en marcha los recursos que les han sido confiados. Controlar la gestión de esta empresa es materializar esa conducta esforzándose en prever los acontecimientos y prepararse para adaptarse a una situación evolutiva.

Con este fin es preciso definir un conjunto coherente de objetivos para todos los responsables, hacer entrar en juego los medios humanos, de equipamiento, servicios exteriores y de organización y coordinación para atender a tales objetivos.

Deberá, asimismo, observarse con regularidad los excesos o insuficiencias de prestaciones realizadas respecto de los objetivos asignados y utilizar tales observaciones para, en su caso, adecuar los objetivos iniciales o los medios de corrección apropiados, a los medios puestos en juego.

El control de la gestión puede llevarse a términos de formas diversas. El Plan, señala, entre otras, el control de la gestión por simple seguimiento de la evolución de los valores constatados, el control por comparación de los valores constatados y los valores preestablecidos y el control de la gestión mediante la implicación activa de los responsables.

CALCULO DE COSTES

De acuerdo con el tipo de actividad de la empresa, las informaciones útiles para la gestión serán diferentes y podrán requerir el cálculo de costes completos en los que el análisis contable del conjunto de cargas es perseguido hasta en sus detalles, o de costes parciales en el que tal análisis sólo alcanza hasta un nivel que se estima útil.

Por otra parte, en cualquiera de los procedimientos anteriores pueden ser utilizadas cifras constatadas para las anotaciones contables y los cálculos efectuados con posterioridad a los hechos que les han dado origen, preestablecidas, para los cálculos basados en hipótesis, utilizando un modo de cálculo idéntico al que después permitirá realizar la constatación.

En el cálculo de un coste completo, la totalidad de las cargas indirectas es analizada. Aquellas que no sean afectadas a los centros serán repartidas entre los centros de análisis de acuerdo con una clave de distribución y, tras las posibles cesiones de prestaciones entre centros, serán imputadas a los costes buscados de acuerdo con una clave de imputación. La precisión de los costes así obtenidos depende del grado de correlación que exista entre los valores a repartir o a imputar y los factores de reparto o imputación aplicados.

En otro supuesto, es posible emplear en la determinación del coste una parte solamente de las cargas o una parte de cada una de ellas. Tendríamos así costes parciales.

En este caso, hay que tener presente que la comparación entre un precio de venta y un coste parcial no nos deparará un resultado, pues no todas las cargas han sido consideradas. Estaríamos en presencia de un 'margen'.

Un coste variable está constituido únicamente por las cargas que varían con el volumen de la actividad de la empresa sin que ello signifique una proporcionalidad exacta entre ambas magnitudes. La diferencia entre el total de cargas de una empresa y las cargas variables forman las cargas de estructura, que suelen ser consideradas como fijas para un período de tiempo relativamente corto.

El empleo de este método de cálculo se justifica principalmente en las empresas comerciales en las que la proporción de las cargas variables es importante. En este caso, la trascendencia de las cargas fijas que constituyen el coste de estructura es escasa y el responsable de la gestión, que conoce el detalle de las mismas, puede prescindir del tratamiento analítico complementarios de ellas.

Por otra parte, el conocimiento del coste variable facilita mucho el establecimiento de presupuestos de explotación.

Un coste directo es el constituido por cargas (en su mayoría operacionales o variables), que son directamente afectadas o por cargas que pueden ser vinculadas a este coste sin ambigüedad, incluso si las mismas pasan por los centros de análisis. Parte de estas últimas serán operacionales y otras de estructura o fijas.

El empleo de los costes directos se justifica especialmente cuando la estructura de la empresa es tal que los costes de los centros de análisis que pueden ser imputados, sin ambigüedad, a los costes buscados son de importancia respecto de los otros. Asimismo, es de utilidad este método en el caso de que la empresa pretenda modificar su gama de productos sin por ello modificar su estructura básica, de cara a un mercado que le impone restricciones en ciertos sectores y le permite

desarrollos importantes en otros. El cálculo de los costes directos y de los márgenes permiten medir el aporte realizado por los diferentes sectores a la cobertura de las cargas de costes comunes.

METODO DE COSTES PREESTABLECIDOS

Este método consiste en contabilizar los movimientos de valores con la ayuda de costes calculados a priori (preestablecidos) y en registrar las desviaciones resultantes de la diferencia entre los valores así determinados y los valores reales aportados por la contabilidad.

Respecto de las desviaciones a determinar, se citan las siguientes:

- desviaciones en precios de compra de materiales,
- desviaciones en cantidad de materias consumidas,
- desviaciones sobre tiempos,
- desviaciones en tasas horarias,
- desviaciones sobre el coste de cargas (salarios y otras cargas del centro)
- desviaciones sobre el volumen de actividad de un centro durante el período, y
- desviaciones sobre rendimientos (mano de obra, material).

Estas desviaciones podrán ser puestas de manifiesto en cualquier momento del desarrollo contable, es decir, en el punto en que se juzguen más oportunas. Asimismo, desde el punto de vista práctico, pueden ser registradas en cuentas del subgrupo 96, o mediante la utilización de cuadros o cualquier otro procedimiento material que no dificulte su análisis.

Especial referencia se hace en el nuevo plan a la



distinta incidencia que las cargas fijas ejercen sobre los costes para los distintos niveles de actividad.

En este sentido indica que la ~~imputación racional~~ consiste en la inclusión en los costes de la parte de las cargas fijas calculadas por referencia a un nivel de actividad previamente definido como 'normal'.

Dado que este método reposa sobre la definición previa de un nivel normal de actividad, se estima presenta muchas analogías con el sistema de costes preestablecidos, haciendo surgir, entre el importe real y el importe incorporado e cargas fijas, diferencias similares a las desviaciones sobre costes preestablecidos.

LA CONTABILIDAD DE COSTES EN PORTUGAL

El Plan Oficial de Contabilidad de este país establece que el grupo 9 del mismo será destinado a recoger la 'Contabilidad Interna, Análitica o de Costes', sin indicar las cuentas que constituyen el mismo, y dejando para una fase posterior su desarrollo, que se "estima debe ser considerado a nivel sectorial" en el Plan de 1.977. El desarrollo de este grupo, si se lleva a efecto, puede demorarse algún tiempo.

Las empresas portuguesas han debido implantar sus propios sistemas de costes para atender a su demanda de información en el ámbito interno y también para facilitar el cumplimiento de algunas obligaciones contables, tales como el desarrollo de la cuenta de resultados por funciones.

Sin embargo, un esquema¹, basado en el grupo 9 del plan francés, ha tenido una mayor difusión y acogida en Portugal y e él pudiera fundamentarse el hipotético futuro desarrollo de la Contabilidad de costes en este país.

Estructurado en forma dualista, no excluye, no obstante, el empleo de una contabilidad integrada.

El enlace entre ambas contabilidades se encomienda a cuentas reflejas si bien bajo la denominación de 'cuentas de enlace'.

Los subgrupo son los siguientes:

91.- Cuentas de enlace con otras clases.

Tienen como finalidad enlazar con las cuentas de los

¹ Véase BENTO, José y FERNANDES MACHADO, José. "O PLANO OFICIAL DE CONTABILIDADE EXPLICADO", Porto Editor. Porto, - 1.988. 17ª edición. Pags. 217 a 243.

grupos 3, 6, 7 y 8.

92.- Reclasificación de gastos.

Cuentas transitorias, pues su uso está limitado a una reclasificación de los gastos (normalmente en fijos y variables) antes de ser transferidos a los subgrupos 94, 95 y 97.

93.- Inventario permanente.

Cuentas destinadas a registrar el inventario permanente de todas las existencias de la empresa.

94.- Secciones auxiliares y de estructura.

Entiende por secciones auxiliares aquellas que trabajan para las secciones de producción y para las de estructura. Son secciones de estructura la de administración, distribución y venta y aprovisionamiento, entre otras.

A nivel de subcuentas se recogen las transferencias entre secciones, ya sean entre secciones auxiliares o hacia las de producción y estructura.

95.- Costes de las secciones de producción.

Las cuentas de este subgrupo pretenden recoger separadamente la información necesaria para el desarrollo de las cuentas de resultados por funciones requeridas por la Contabilidad general.

96.- Desviaciones en costes preestablecidos.

Como indica su nombre, se pretende recoger las desviaciones entre los costes reales y los costes preestablecidos, en el caso de que la empresa hubiere optado por este sistema.

97.- Diferencias de incorporación.

Para registrar las diferencias apreciadas entre los costes cargados en la contabilidad general y los considerados

en la interna, así como las provenientes como resultado de la comparación de las cuentas del grupo 7 y los aplicados por el subgrupo 98 siguiente a las diversas actividades de la empresa.

98.- Resultados de la contabilidad analítica.

En este subgrupo se recogen conceptos tan dispares como los 'costes de las ventas de bienes y servicios', las 'ventas de mercaderías y productos', los 'descuentos y bonificaciones' las 'desviaciones en precios de compra, en secciones auxiliares y de producción', las 'diferencias de inventario e incorporación' hasta las pérdidas y ganancias 'extraordinarias y de ejercicios anteriores'.

Como final de este breve comentario, señalar la falta de definición y precisión de criterios que se observa en este esquema que hará más penosa la tarea de la Comisión de Normalización Contable, si, como se afirma, decide enfrentarse a la normalización de este grupo.

CONTABILIDAD ANALITICA EN ESPAÑA.

El punto nº 11 de la Introducción del borrador del nuevo plan recoge en uno de sus párrafos que "el grupo 9, que en el plan de 1.973 se reservada para la contabilidad interna o analítica, queda sin desarrollar, de modo que podrá ser utilizado libremente por la empresa del modo que sea más conveniente para su gestión. A estos efectos, hay que indicar que dicha contabilidad interna podrá desarrollarse por la empresa de la forma que considere más adecuada para sus fines".

Sin embargo, y dado que aún sigue vigente, hasta la aprobación del nuevo plan, el desarrollo del grupo 9 del PGCE de 1.973, aprobado por Orden de 1 de agosto de 1,978, y seguirá aplicándose durante bastante tiempo por parte de aquellas empresas que lo han incorporado a su contabilidad, y también, seguirá siendo de utilidad, total o parcialmente, para las que ahora pretendan imponerlo en su gestión, vamos a realizar unas breves consideraciones sobre el mismo.

Tras señalar que la contabilidad analítica asume como función específica la de reflejar la actividad interna de la empresa, para a enumerar los principios generales que deben tenerse presentes. Así, la presunción de un sistema de costes y su perfecta coordinación con la Contabilidad analítica. Se decanta por un sistema de costes estándares como 'el sistema de costes preestablecidos más válido para satisfacer las necesidades de la empresa, y en concreto las de control de gestión'. En consecuencia define el coste como "la medida y valoración del consumo realizado o previsto por la aplicación racional de los factores para la obtención de un producto, trabajo o servicio". Asimismo expresa la necesidad de que la contabilidad interna 'deba ceñirse con la mayor exactitud a la organización propia de cada empresa' (sistema orgánico).

Desde el punto de vista de la técnica contable se plantea la disyuntiva de cómo abordar el ciclo económico de la empresa, si como una única secuencia de operaciones, o como dos ámbitos perfectamente diferenciados. En este sentido se pronuncia netamente por un sistema dualista. Así señala que las operaciones internas han de ser contempladas como un todo independiente, creando un sistema contable en cuyo marco reciban adecuado tratamiento, si bien, ambos campos no son compartimentos estancos toda vez que ambos necesitan de informaciones elaboradas en el seno del otro. El proceso contable que trata de la captación y reflejo de la actividad interna se concibe, pues, como un sistema independiente, con límites precisos y definidos.

Respecto del método de cálculo, basado en el "Full Costing" o cálculo en base de costes completos, hay que señalar que tras el reflejo de los datos externos (excluidos los subgrupos 62, 68, 69, 73, 74, 75 y 76) y el cálculo interno de otros, se procede a su reclasificación en los centros de coste correspondientes. Los 'costes de subactividad' se configuran como un centro formal de costes, pese a no responder a su estructura orgánica.

Los centros de costes se configuran "no sólo como un obligado paso para imputar los costes de los factores a los de los productos, sino como un instrumento esencial para el control de las funciones realizadas por la empresa" dividiéndolos en dos grandes grupos: aquellos que vinculan sus costes a la producción (aprovisionamiento y transformación) y los que los vinculan al tiempo (comerciales y de administración).

El resumen de transacciones es el siguiente:

- Reflejo de los inventarios iniciales de los factores almacenables y de los productos así como de los factores corrientes.

- Costes de los factores internamente calculados.
- Traslado a las cuentas de inventario permanente de las compras.
- Reclasificación de los costes de los factores reflejados e internamente calculados.
- Cálculo de los costes de aprovisionamiento, transformación, comerciales, de administración y de subactividad.
- Imputación a los productos de los costes de aprovisionamiento y transformación y traslado de los productos terminados al inventario permanente.
- Reflejo de los ingresos por ventas y su aplicación para el cálculo del margen industrial.
- Determinación del margen comercial, cálculo del suplemento de costes comerciales, y aplicación de los costes comerciales al cálculo del margen comercial.
- Determinación del resultado de la Contabilidad Analítica de Actividad.
- Aplicación de los costes de administración y de subactividad al cálculo del resultado de la Contabilidad Analítica del Período.

Punto a destacar es la incorporación de los costes-opportunidad al método de cálculo.

Estos costes, definidos como aquellos que sufren en alguna forma las empresas por adoptar unas decisiones de inversión y no otras, por llevar a cabo un determinado proceso productivo y no centrarse en otra alternativa, no pueden ser excluidos de un análisis del rendimiento de una inversión. En este sentido, el modelo incorpora las estimaciones del coste financiero de los factores circulante y de los factores fijos, así como las correspondientes a la retribución por el trabajo

del empresario.

Las transacciones a que dan lugar se configuran en un sistema contable de los denominados 'complementarios' dado su carácter de complemento de la información del anterior, pero sin modificar ni alterar la misma.

Obviamente, este plan de cuentas considera la posibilidad de utilización de un sistema de costes estándares, que si bien trastoca el esquema que hemos visto, toda vez que en lugar de constituir el mismo una secuencia ininterrumpida a partir de unos datos iniciales de entrada, el proceso se escinde en dos partes: una consistente en la valoración de los rendimientos de los centros de costes según los estándares previstos y otra que introduce los costes reales a través de las cuentas de control correspondientes, estableciéndose las oportunas desviaciones.

La estructura de las cuentas de este grupo, a nivel de subgrupos, es la siguiente:

90.- Control.

Gastos e ingresos captados de la Contabilidad general y, reflejados en la Contabilidad analítica, así como los costes e ingresos calculados en el ámbito de la misma.

91.- Clasificación de costes de los factores.

En sus cuentas se registran todos los costes de los factores de producción, clasificados según su naturaleza, tanto si son tomados del exterior o calculados en el ámbito interno, bien en un sentido estricto o propio del proceso productivo o bien en términos de coste-oportunidad o en sentido amplio o económico.

93.- Inventarios permanentes.

Comprende los distintos inventarios que afectan al proceso económico considerado por el ámbito interno, de acuerdo

con la valoración realizada según el criterio aplicado para medir las salidas de los diferentes almacenes.

94.- Centros de costes.

Recoge formalmente los centros en donde se materializan los costes del proceso, en su sentido orgánico o estructural.

95.- Costes de productos y trabajos.

Sus cuentas recogen los costes de la producción de la empresa, diferenciada por clases de productos y trabajos.

96.- Desviaciones.

Este subgrupo se destina al registro de las diferencias entre los costes estándares y los reales de los centros de aprovisionamiento y transformación y entre los costes presupuestados y reales de los centros comercial y de administración.

97.- Clasificación de los ingresos de productos y trabajos.

Comprende los ingresos derivados de la venta de productos, subproductos y residuos durante el período de cálculo, así como los ingresos imputados a los trabajos realizados por la propia empresa para su inmovilizado.

98.- Resultados de la Contabilidad Analítica.

Recoge las distintas clases de márgenes y resultados que significan la información final del método de cálculo. Estos son: margen industrial, margen comercial, resultado de la Contabilidad Analítica de actividad, del período y económico de la Contabilidad Analítica.

El subgrupo 92, se ha dejado libre para ser utilizado en la reclasificación de los costes.

Al igual que ha sucedido con las cuentas consolidadas, sólo Francia ha incluido en su Plan contable la Contabilidad analítica de explotación.

Sin embargo, frente al criterio mantenido en el extinto Plan de 1.957, que motivó la revisión de este grupo en 1.979 y cuya lista de cuentas se conserva en el actual, éste, desde una concepción orgánica, mantiene que las empresas deben adecuar su contabilidad de costes a sus propias exigencias y particularidades. Así vemos que, frente al modelo dualista moderado del plan anterior, en el nuevo se considera no solo este procedimiento de coordinación, mediante cuentas reflejas, sino también la posibilidad de una integración total o, incluso, mediante tablas, cuadros, o estadísticas paracontables.

Aparte del modelo de 'coste completo', estima como aceptable un modelo de 'coste directo' y para ambos plantea esquemas y redes de análisis contable, ya sean por costes históricos, ya sean por costes preestablecidos.

En Portugal el Plan Oficial de Contabilidad establece que el grupo 9 será destinado a recoger la Contabilidad interna, analítica o de costes, pero sin indicar las cuentas que constituyen el mismo, dejando par una fase posterior su desarrollo.

En otro momento, hablando de los criterios de valoración, se afirma que en relación con algunos sectores de la actividad más deprimidos, no sería conveniente gravarlos excesivamente con la implantación de una contabilidad de costes, permitiéndose, como alternativa, la adopción de criterios de valoración que, aunque menos rigurosos, puedan subsidiariamente suplir la determinación del costes de producción.

No obstante, y como ya sucediera a este respecto con el plan de 1.977, este grupo no ha sido desarrollado, en ningún sentido, y puede que aún tarde en ver la luz. De todas formas, estimamos que de normalizarse, sería imagen y semejanza del desarrollado por Francia.

Por su parte, el plan español ha optado por, a nuestro juicio, la mejor solución, ésto es, dejar fuera del ámbito de normalización la contabilidad analítica de explotación. En efecto, si ya es difícil el diseño de una contabilidad financiera de aplicación generalizada, que necesariamente deberá precisar de adaptaciones sectoriales y específicas, la implantación de un sistema de costes único y valedero para la generalidad de las empresas, cuyos organigramas, actividades, medios y estructuras son muy diferentes, es tarea imposible.

Las diferencias de dimensión, estructura y medios entre nuestras empresas son grandes. Un plan complejo, válido para una empresa puede ser absolutamente desaconsejable, con criterios de economicidad, para otra diferente. Si su implantación es obligatoria, supondría una enorme carga para muchas de estas pequeñas y medianas empresas; si no se hace preceptivo, ocurrirá como con el modelo anterior, de acogida sólo en algunos sectores o empresas. Por otra parte, consideramos que la posibilidad de que cada empresa diseñe su modelo de contabilidad de costes 'a su medida', será un aliciente para que su implantación se generalice, siquiera sea de manera elemental.

CAPITULO IX

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

PRIMERA. El proceso armonizador propiciado por las normas comunitarias en general y, por la Cuarta Directiva en particular, ha motivado la revisión y adecuación a la misma de los planes de contabilidad de los países que integran la Comunidad Económica Europea.

La implantación de la exigencia, como objetivo inexcusable de las cuentas anuales, de que las mismas reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de las empresas, ha sido unánimemente acogida e incorporada en los tres planes de cuentas analizados, venciendo, incluso, la resistencia ofrecida por la doctrina francesa a este concepto.

Para lograrlo, se ha pasado, en los tres Planes analizados, de 'principios contables de general aceptación' a 'principios contables de obligatoria observancia'.

SEGUNDA. Consecuencia de lo anterior son estados financieros semejantes presentados por empresas de cualquiera de los distintos países considerados y cuya información resulta útil no sólo a los usuarios nacionales, sino también, a los de otros países del seno comunitario.

La utilidad y comparabilidad de estas cuentas anuales se acrecentará, seguramente, con la posibilidad futura de presentación de las mismas en una única unidad monetaria común: el ECU.

TERCERA. Pese a los múltiples grados de libertad de acción contenidos en la Cuarta Directiva, los países miembros apenas si han hecho uso de tales facultades, conscientes, sin duda, de la necesidad de que las empresas que operan en sus territorios, presenten sus cuentas con amplias facultades de comparación y análisis por parte de usuarios de otros países.

Por otra parte, la necesidad de que las "excepciones" a la normativa general sean explicitadas en los anexos, aboga por la claridad y fiabilidad de la información contable.

CUARTA. Parece innecesario destacar el grado de adecuación que cualquiera de los planes de contabilidad analizados en este trabajo tiene respecto a la Cuarta Directiva del Consejo, en aquellos aspectos coincidentes.

QUINTA. Es encomiable la obligación comunitaria de que las cuentas anuales incorporen los datos relativos al ejercicio y al anterior. Obligación asumida por todos y, desbordada incluso, en el caso de Francia que extiende la misma a los datos de los cinco últimos ejercicios para alguno de sus documentos sociales.

SEXTA. Asimismo, es elogiable la consideración de los impuestos que gravan los beneficios de las sociedades como cargas del ejercicio, en pro de ofrecer la imagen fiel requerida.

Si embargo, y dado que los planes de contabilidad no han sido creados exclusivamente para las sociedades, cuyo tipo impositivo es, ahora, proporcional, sino también para su utilización por empresarios individuales, parece necesario haber arbitrado, ante la dificultad de conocer el tipo impositivo aplicable, dado su procedimiento de determinación en función de la totalidad de la renta del sujeto y según escalas progresi-

vas, algún sistema que hiciera posible paliar, al menos, las consecuencias que para la determinación de la imagen fiel tiene su no consideración.

Tal vez, el procedimiento fuera la consideración como gasto de una cifra, estimada de acuerdo con la situación de cada empresario, a cuenta del ejercicio. Esta cifra, con toda posibilidad, podría ser determinada con precisión e, incluso, corregida antes de la presentación de las cuentas anuales.

En todo caso, estimamos que una cifra estimada con criterios razonables, colaboraría en gran medida a ofrecer esa imagen fiel perseguida por todos, así como, a determinar la posible renta disponible del empresario individual.

SEPTIMA. Se perfecciona el tratamiento contable y contenido del inmovilizado inmaterial en pro de la más correcta determinación de la imagen fiel, llegándose incluso a prohibir el reparto de dividendos hasta tanto no hayan sido amortizadas íntegramente, o constituidas reservas suficientes, determinadas partidas del mismo.

OCTAVA. Destacable tratamiento el otorgado a las operaciones del grupo y otras empresas en las que exista participación significativa y capacidad de actuación.

NOVENA. Tratamiento específico de las conversiones de monedas extranjeras y de las diferencias de cambio.

DECIMA. Posibilidad de inclusión en el coste de producción de inmovilizaciones de los intereses de la financiación obtenida para su fabricación.

DECIMO PRIMERA. Se incrementa la cantidad, calidad y fiabilidad de la información contable suministrada por las

empresas y que, en algunos casos, debe ser sometida a auditoría.

DECIMO SEGUNDA. Nuevo concepto del anexo (memoria) y desarrollo pormenorizado del mismo, con requisitos mínimos por parte de la norma comunitaria, ampliamente rebasados por los Planes de cuentas de los tres países.

DECIMO TERCERA. La Cuarta Directiva es un documento flexible y de compromiso dada la disponibilidad otorgada a los Estados miembros para derogar sus normas generales y por las soluciones alternativas que propone. No obstante, algunas cuestiones de importancia no han sido solucionadas, tales como los patrones internacionales de contabilidad, la censura de las cuentas de las pequeñas sociedades, la contabilidad de la inflación, así como la contabilización del leasing, los costes de pensiones, los cobros dudosos y los impuestos diferidos.

A pesar de todo, esta Directiva representa un importante paso en el sentido de coordinación de las legislaciones nacionales de varios Estados miembros en materia de clarificación de los negocios comunitarios en que intervienen determinadas sociedades mercantiles tratando de proteger los intereses de los socios y accionistas y de terceros, estableciendo las condiciones jurídicas mínimas equivalentes en cuanto al contenido de las informaciones financieras que deben ser publicadas.

Asimismo, pretende garantizar que las cuentas anuales ofrezcan una imagen verdadera y apropiada del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados mediante el establecimiento de reglas rigurosas relativas a la elaboración de las cuentas anuales, al informe de gestión y a la censura legal de estos documentos, sin perjuicio de una cierta flexibilidad en su aplicación. En este sentido, contrasta la firmeza y rigor en las reglas de elaboración de estas cuentas, necesaria para

hacer posible las comparaciones intersocietarias, con la flexibilidad en su aplicación, consecuencia de la variedad de los sistemas contables y jurídicos en vigor en los Estados miembros.

También autoriza la Norma comunitaria la implantación de principios alternativos de valoración tales como la valoración en base al valor de reposición de las existencias e inmobilizaciones materiales cuya utilización tenga un límite temporal, el empleo de otros procedimientos de valoración tendentes a corregir los efectos de la inflación o permitiendo revalorizaciones de inmobilizaciones materiales y financieras.

DECIMO CUARTA. La Cuarta Directiva se aparta de la concepción de Dumarchey asentada en un criterio jurídico-patrimonial y financiero en el que el balance se presenta dividido en tres partes: activo, pasivo y situación neta. La concepción global de los balances de la C.E.E. reafirma la posición de los elementos patrimoniales en el ciclo económico empresarial. En este sentido, se tiene en cuenta el origen y aplicación de fondos en la empresa, distribuyéndose en cuanto a su aplicación en activos inmobilizados y circulantes, y en cuanto a su origen en capitales propios y ajenos. Esta Directiva dispone que los elementos del patrimonio deben ser clasificados en el activo inmobilizado o en el circulante en función de su destino, lo que nos da una idea en cuanto a la clasificación de los elementos inmobilizados. Sin embargo, puede decirse que el criterio de permanencia funcional es aplicado de forma imperfecta por esta norma.

El inmobilizado debe comprender los elementos patrimoniales destinados a servir de forma permanente a las actividades de la empresa, apoyándose esta clasificación no tanto en su duración como en la utilización que la sociedad haga de sus activos. Así, los activos circulantes pueden incluir elementos

realizables a más de un año. Las deudas están clasificadas según criterios heterogéneos al mismo nivel (agentes económicos, financieros, grupos, entidades públicas, etc.), con mención separada, no obstante, para cada partida y para cada conjunto, de las partes cuya duración residual sea superior a un año.

DECIMO QUINTA. La directiva comunitaria tiene previstos cuatro esquemas para la cuenta de 'Pérdidas y ganancias', facultando a los Estados miembros para establecer uno o varios de ellos. En este caso, serían las empresas las encargadas de optar por alguna de sus formas lo que podría hacernos pensar si tal flexibilidad no pone en peligro el objetivo armonizador y de comparabilidad de la información de estos estados contables.

DECIMO SEXTA. Los límites señalados por la IV Directiva, para optar por el balance abreviado, pueden verse alterados, de prosperar el Proyecto de posición común aprobada por el Consejo el 20 de junio de 1.990, en la siguiente forma:

- Total del balance: 2.000.000 ecus, frente a 1.550.000 ecus en la actualidad, e
- importe neto del volumen de negocio :4.000.000 ecus, frente a los 3.200.000 ecus actuales.

Respecto de los que afectan a la cuenta de resultados, su modificación sería:

- Total del balance: 8.000.000 ecus (6.200.000 ecus ahora), y
- 16.000.000 ecus como importe neto de la cifra de operaciones en sustitución de los 12.800.000 ecus de la actualidad.

Este proyecto también considera la posibilidad de que las cuentas anuales puedan publicarse en 'ecus' además de la moneda nacional.

Asimismo, que las sociedades que puedan acogerse a los sistemas simplificados puedan ser relevadas por los Estados miembros de la obligación de confeccionar el informe de gestión, siempre que en el anexo incluyan los datos relativos a las adquisiciones de acciones propias.

DECIMO SEPTIMA. El artículo 43. 1 recoge las indicaciones mínimas que deben ser incorporadas en el anexo. Sin embargo, hemos detectado, a través de su articulado, diversas situaciones que deben ser mencionadas y debidamente justificadas en dicho documento, entre las que destacamos, de forma resumida, las relativas a la inaplicación de alguna disposición de la Directiva, del principio de consistencia, así como las relativas a la falta de comparabilidad de las partidas del balance y cuenta de pérdidas y ganancias de dos ejercicios consecutivos. También, aquellas informaciones que no figurando en el balance o la cuenta de resultados se refieran, entre otros conceptos, a las revalorizaciones y correcciones de valor de carácter excepcional o derivadas de estímulos fiscales, así como la activación de las cargas financieras, las excepciones a la amortización de los gastos de investigación y desarrollo o del fondo comercio, etc.

Por otra parte, los requisitos de información para las empresas que pueden presentar anexo abreviado, pueden verse modificados de prosperar el proyecto de posición común antes aludido.

DECIMO OCTAVA. Pese a la contestación por parte de la doctrina francesa a la incorporación del concepto de imagen fiel, el PCG ha optado por su inclusión como objetivo de las cuentas anuales, si bien presentándole como una consecuencia normal de la regla de prudencia y las obligaciones de regularidad y sinceridad, entendiéndose por regularidad la conformidad

con las reglas y procedimientos en vigor y por sinceridad, la aplicación de buena fe de las reglas y procedimientos que los responsables de las cuentas deben normalmente tener de la realidad y de la importancia de las operaciones, acontecimientos y situaciones.

Estos términos habían sido excluidos en la Directiva en favor de la expresión fidelidad, lo que, para algunos autores podía significar una posible transgresión del principio de prudencia, por lo que, finalmente se ha optado por considerar que los tres términos eran complementarios e indispensables e incorporar los mismos al texto del plan de cuentas.

DECIMO NOVENA. Respecto del principio de prudencia, definido como apreciación razonable de los hechos con el fin de evitar el riesgo de transferencias en el futuro de incertidumbres presentes susceptibles de gravar el patrimonio y los resultados de la empresa, que conlleva el que sólo los beneficios realizados a la fecha del cierre del ejercicio puedan ser recogidos en las cuentas anuales, destacaremos que, tras las modificaciones introducidas por la Ley de cuentas consolidadas, se autoriza a la inscripción, después del inventario, del beneficio realizado de una operación parcialmente ejecutada y aceptada por el contratante cuando su realización sea cierta y sea posible, por medio de documentos contables previsionales, evaluar con seguridad suficiente el beneficio global de la operación.

VIGESIMA. Pese a la consideración en el Plan de cuentas de métodos de valoración distintos del de costes históricos, tales como el del 'coste histórico indiciado' y el de 'valores actuales', tendentes a considerar la influencia de las alteraciones de precios, es éste el aplicado en dicho Plan, con alusión expresa al valor venal como procedimiento de estimación del valor de un bien adquirido a título gratuito.

VIGESIMO PRIMERA. La cuenta de 'Participación de los trabajadores en los resultados de la expansión' es considerada como una deuda cierta en cuanto a su existencia y cuyo importe puede ser calculado con relativa precisión, por lo que debe figurar como carga a pagar por lo cual ha sido incluida en el subgrupo de deudas asimiladas.

VIGESIMO SEGUNDA. Aparte de la consideración del Impuesto sobre las sociedades como gasto del ejercicio, este Plan, considera, asimismo la 'Imposición forfait anual de las sociedades' en el sentido de que puede ser posible su aplicación a la cuota sobre beneficios en ejercicios futuros, si bien para cubrir el riesgo de la no posible deducción deberá crearse la oportuna cuenta de provisión.

VIGESIMO TERCERA. Respecto de la cuenta de resultados en el nuevo texto señala que deberá establecerse a partir de las cuentas generales de gestión, organizadas de tal forma que permita calcular directamente el valor añadido bruto producido por la empresa así como el excedente bruto de explotación a partir del cual extraer la capacidad de autofinanciación de la empresa.

VIGESIMO CUARTA. Interesa destacar que los límites establecidos por la Ley contable para que las empresas puedan presentar su documentos de síntesis en forma abreviada difiere notablemente de los establecidos en la Cuarta Directiva. Así, los empresarios individuales y las sociedades comerciales, considerados pequeñas empresas, deberán presentar el modelo básico del balance y cuenta de resultados salvo que, durante dos ejercicios, no superen dos de las cifras siguientes: Total del balance (activo), 900.000 francos; 1.800.000 francos el importe de su cifra de negocios, y 7 el número medio de personas empleadas. Estas empresas podrán presentar anexo abreviado

con los límites siguientes, tras la modificación de marzo de 1.985: 10.000.000 de francos para su activo, 20.000.000 de francos como cifra de operaciones y 50, su plantilla media.

VIGESIMO QUINTA. De la aplicación del plan portugués están excluidos, aparte de las entidades financieras y de seguros, ya previstas en la Directiva, los empresarios individuales que en los tres últimos ejercicios no alcancen una medio de volumen de negocios superior a los 30.000.000 de escudos.

VIGESIMO SEXTA. Novedad interesante en el nuevo plan de contabilidad de Portugal es la incorporación en el mismo de las características de la información financiera, desconocidas en el plan anterior y que plasman los pilares básicos de la doctrina imperante en la Comisión de Normalización, en línea, lógicamente con las disposiciones comunitarias en la materia.

Se entiende que los estados financieros deben proporcionar información acerca de la posición financiera, de las alteraciones de ésta y de los resultados de las operaciones, para que sean útiles a investigadores, acreedores y otros usuarios. Esta información debe ser comprensible a los que deseen analizar y evaluar, ayudándoles a distinguir los usuarios de los recursos económicos que sean eficientes de los que no lo sean.

La cualidad esencial de la información proporcionada por los estados financieros es que sea comprensible para sus usuarios, siendo su utilidad determinada principalmente por las características cualitativas de relevancia, fiabilidad y comparabilidad. Estas características, conjuntamente con conceptos, principios y normas contables adecuados, hacen que se puedan presentar estados financieros como representación de una imagen fiel y apropiada de la posición financiera y del resultado de las operaciones de la empresa.

VIGESIMO SEPTIMA. Dado que el nuevo plan incorpora en su mayoría las modificaciones introducidas por las normas citadas en este estudio, en el estudio comparativo realizado en base a las listas de cuentas, se han recogido en notas a pié de página, las mismas.

VIGESIMO OCTAVA. El grupo 2 "Terceros" ha sido reestructurado atendiendo no sólo a la naturaleza de las operaciones sin también a la entidad de los 'distintos terceros' involucrados en las mismas, por lo que recoge las operaciones relacionadas con ventas de bienes y prestación de servicios, operaciones relativas a cesiones de inmovilizado, anticipos, préstamos corrientes y de financiamiento y suscripciones de capital, etc.

VIGESIMO NOVENA. Este Plan es el único de los analizados que conserva el grupo 8 con contenido específico, si bien con un contenido distinto respecto de su antecesor, pese a la similitud de algunas de sus denominaciones. Se distinguen los resultados de explotación y financieros, que, a su vez, son englobados en las cuentas de 'Resultados corrientes'. Las cuentas de 'Resultados del ejercicio, destacan por su contenido de índole fiscal.

TRIGESIMA. Los criterios de valoración recogidos en el Plan de 1.977, habían sido paulatinamente modificados por las disposiciones antes comentadas (Decretos-Ley 286/86, 476/85 y 274/86), por lo que la redacción del nuevo Plan incorpora tales alteraciones. Entre su apartados, no se incluye referencia alguna al valor venal como criterio de valoración.

TRIGESIMO PRIMERA. Uno de las dificultades con las que tuvo que enfrentarse la Comisión de Normalización fue la elaboración de las cuentas anuales. En efecto, frente al modelo

de presentación incorporado en el plan anterior, siguiendo un criterio eminentemente financiero, en detrimento de una orientación que hiciese sobresalir la particular posición de los elementos patrimoniales en el circuito económico, estructurando el balance en función del grado de liquidez de su partidas, se encuentran los preceptos de la Cuarta Directiva. De los dos modelos previsto en esta norma, se ha optado por el que menos se aparta de la presentación tradicional, éste es, el recogido por el artículo 9º de la misma.

TRIGESIMO SEGUNDA. Dado que la estructura del balance se encuentra entre las disposiciones de obligado cumplimiento, y con el ánimo de facilitar su elaboración, se indica la correspondencia de cada uno de sus elementos (primera columna) con las cuentas del Plan, cuya clasificación se mantiene. Se incorporar, obviamente, los datos correspondientes al ejercicio anterior.

TRIGESIMO TERCERA. Frente al criterio anterior, que clasificaba los elementos de activo exclusivamente según su naturaleza, se ha pasado a considerar también su destino o aplicación. Esto ha tenido consecuencias en la clasificación de las inversiones financieras, por ejemplo, o en el caso de propiedades alquiladas, que dejan de figurar en el inmovilizado material. Respecto de los anticipos se atiende a su naturaleza monetaria o no y también a su destino.

TRIGESIMO CUARTA. Las empresas individuales y la sociedades que no sobrepasen, durante dos ejercicios, los límites señalados en el artículo 262 del Código de las Sociedades comerciales, pondrán presentar cuentas en forma abreviada. Estos límites, fijados en 140.000.000 de escudos, importe del balance, 280.000.000 de escudos para el volumen de operaciones y 50, la plantilla media. Salvo en lo referente a la cifra de personal, el resto de los límites son considerablemente más

bajos que los fijados por la norma comunitaria para el balance. Además, estos límites son válidos para la totalidad de las cuentas anuales, pues no se consideran, como en los otros países, límites diferenciados para el balance, cuenta de resultados y anexo.

TRIGESIMO QUINTA. En Portugal, ha sido escogido como esquema de cuenta de resultados obligatorio el que presenta una disposición horizontal, distribuida por naturaleza, más próxima a la contemplada anteriormente. Este modelo potencia una clasificación que permite la comparación de los resultados en el tiempo y en el espacio.

Con el ánimo de simplificar este informe se ha considerado que la información relativa a las compras podía ser trasladada al anexo. En efecto, tales informaciones son detalladas en el mismo, mediante los correspondientes cuadros.

También ha sido modificado el tratamiento de las pérdidas y ganancias de ejercicios anteriores, ahora restringido y su contenido circunscrito al de 'correcciones de resultados de ejercicios anteriores', a incluir en la categoría de resultados extraordinarios.

TRIGESIMO SEXTA. La cuenta de resultados funcional, del mismo tipo que la preconizada en el anterior plan, ha sido incorporada por el nuevo texto, si bien con carácter no obligatorio. Sin embargo, el desarrollo de este modelo en cuadros ha sido abandonado al estimarse que las empresas obtienen por medio de otros sistemas (contabilidad analítica) las informaciones precisas.

TRIGESIMO SEPTIMA. El anexo ha sufrido, en este país, una remodelación total. A lo largo de cuarenta y ocho apartados deben facilitarse informaciones destinadas unas a desarrollar y

comentar partidas incluidas en el balance y cuenta de resultados y otras a divulgar hechos y situaciones que, no teniendo expresión en estos documentos financieros, son de utilidad para el usuario de las cuentas.

Hay que destacar, asimismo, que los límites para poder presentar un anexo en forma abreviada son los mismos que para el balance y cuenta de resultados, lo que significa que, dado lo exiguo de los mismos, muchas sociedades de pequeño tamaño, y también las personas físicas, deberán presentar este documento que consideramos excesivo para las mismas pues entre su exigencias se encuentra la obligación de confeccionar los siguientes cuadros:

- Activo bruto, para recoger los movimientos (revaluaciones, incrementos, transferencias, etc) de las partidas del activo inmovilizado,
- Amortizaciones y provisiones,
- Revalorizaciones (materiales y financieras), Provisiones acumuladas,
- Mercaderías vendidas y materias consumidas,
- Variación de la producción,
- Resultados financieros, y
- Resultados extraordinarios.

TRIGESIMO OCTAVA. Los cuadros de origen y aplicación de fondos y de variaciones del capital circulante, son similares a los contenidos en el extinto Plan de 1.977, pero ahora son obligatorios para todas las empresas, independientemente de su dimensión, excepción hecha de las sumamente reducidas (volumen de operaciones inferior a 30.000 contos) a las que no es de aplicación el nuevo Plan contable.

TRIGESIMO NOVENA. El nuevo plan de cuentas español, no sólo cumple su cometido normalizador para que las cuentas anuales de las empresas sean comparables, sino que, además,

pretende armonizar la información contable con la legislación mercantil, recientemente actualizada, y los principios destacados en las directivas comunitarias. El nuevo plan se internacionaliza al tiempo que lo hacen las relaciones económicas.

Los principios contables, reducidos a los de 'precio de adquisición', de 'continuidad', del 'devengo' y de 'gestión continuada' en el plan de 1.973, son ahora ampliados, y lo que es más importante, de obligado seguimiento.

Ocupan la primera de las partes en que se ha dividido este nuevo plan, y en ella se destaca la prevalencia del principio prudencia frente a cualquier otro, como medio para alcanzar el objetivo último, ésto es, de que las cuentas reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. Está previsto, asimismo, la utilización de otros principios contables, siempre que cumplan determinadas condiciones cautelares recogidas en el texto.

CUADRAGESIMA. El nuevo plan mantiene su carácter de 'abierto', hasta el punto de no ser obligatorias las partes segunda y tercera del mismo (cuadros de cuentas y definiciones y relaciones contables, respectivamente), si bien con la recomendación de su implantación como tal, o de emplear denominaciones y contenidos similares para no entorpecer la elaboración de las cuentas anuales de acuerdo con la estructura y contenido que en el mismo se dictan y que tienen carácter imperativo.

CUADRAGESIMO PRIMERA. Desaparece la distinción entre corto, medio largo plazo. Ahora se considera corto plazo hasta un año, y largo plazo cualquier tiempo superior. Por otra parte, la parte de las deudas y créditos que figurando en los grupos 1 y 2 respectivamente, pasen a tener vencimiento a corto plazo, como norma general deberán inscribirse en el grupo 5. Esto no es de aplicación a las cuentas del grupo 4.

Otro concepto que desaparece en el nuevo plan es el de 'previsiones', de contenido eminentemente fiscal en el anterior distribuyendo su contenido entre cuentas de reservas y cuentas de provisiones.

CUADRAGESIMO SEGUNDA. Las provisiones han sido tratadas con mayor amplitud en el nuevo plan, siendo modificados algunos criterios de contabilización de su creación y aplicación.

Se ha perfeccionado el concepto de pérdida reversible e irreversible, en presencia del principio de prudencia, y en consecuencia, ha sido incorporadas varias cuentas de provisiones. Así, se crea una nueva modalidad de provisiones destinadas a cubrir determinados riesgos y gastos se establecen otras para las correcciones valorativas reversibles del inmovilizado, tanto material como inmaterial, frente al criterio anterior que solo permitía corregir estas alteraciones de valor vía amortizaciones.

CUADRAGESIMO TERCERA. Se da un nuevo y amplio tratamiento a las operaciones intersocietarias, distinguiendo entre empresas del grupo y asociadas. En este sentido tanto las deudas como los créditos deberán ser objeto de distinción (empresas del grupo, asociadas y otras empresas).

Esta triple distinción entre empresas, según el grado de vinculación existente, ha sido desarrollado ampliamente en todos los grupos lo que facilitará, en su día, la consolidación de cuentas por parte de la empresa obligada a ello.

Sin embargo, el plan no define el concepto de grupo o de empresa asociada, si bien dichos perfiles constan en la legislación mercantil. Como hemos visto, tanto en la Orden Minis-

terial de 15 de julio de 1.982 sobre normas de formación de las cuentas de los grupos de sociedades, como en el Código de Comercio (artículo 42) los conceptos de grupo y asociación han sido definidos.

CUADRAGESIMO CUARTA. Otras innovaciones destacables, son el tratamiento dado por este texto a las cuentas de efectos, antes reservadas exclusivamente para operaciones de tráfico, con origen en cuentas del grupo 4. Ahora se incluyen cuentas de efectos en otros grupos además del citado 4, si bien estimamos necesario hacer algunas matizaciones al respecto.

En primer lugar no aparecen cuentas específicas para recoger los efectos comerciales aceptados a empresas del grupo o asociadas. Por otra parte, si bien encontramos encomiable la inclusión de las cuentas de efectos aceptados a los suministradores de inmovilizado, no parece acertado incluir en la misma cuenta los préstamos instrumentados en efectos de giro, dado el carácter de financieros de los mismos y no de comerciales. Estimamos conveniente que las empresas distingan los mismos mediante cuentas de 'Efectos financieros a pagar' o mediante su inscripción en cuentas de 'deudas'.

En cuanto al descuento de efectos, estimamos más acertado el procedimiento elegido que el existente en el plan anterior en el que las responsabilidades derivadas de su devolución por parte del obligado al pago, eran consideradas en cuentas de orden, ahora desaparecidas.

CUADRAGESIMO QUINTA. También reciben el apropiado tratamiento contable las 'cuentas en participación', con la incorporación de las cuentas personales necesarias para reflejar los créditos y deudas generadas entre los partícipes, así como las cuentas de ingresos y gastos en las que imputar el resultado consecuencia de tales operaciones en común.

CUADRAGESIMO SEXTA. Las operaciones de arrendamiento financiero (leasing) han sido objeto de una doble consideración en el nuevo plan sin optar por ninguna en concreto. En efecto, estima que, con un criterio predominantemente económico, los derechos de uso o sobre el activo deben figurar en el balance de la empresa arrendataria, en pro de una información contable mas realista que exprese la capacidad de la empresa para producir bienes o servicios. Sin embargo, desde otra óptica se estima que hasta que la opción de compra no sea ejercitada por el arrendatario, no existe transmisión de dominio y que por ende tal activo no puede figurar en balance.

Con todo, y de acuerdo con las normas de valoración particulares, si de las condiciones económicas de un arrendamiento financiero se desprende que se trata de una adquisición, así deberá ser registrado en la correspondiente partida del inmovilizado, Asimismo, si se trata de una enajenación vinculada con un posterior arrendamiento de tales bienes, deberá considerarse como un procedimiento de financiación y no como una venta.

CUADRAGESIMO SEPTIMA. Desaparición del grupo 8 del plan anterior, cuyos motivos de cargo y abono han pasado ahora a cuentas de los grupos 6 y 7. Los saldos de ambos deben ser regularizados en una cuenta del subgrupo 12 'Resultados pendientes de aplicación' con la denominación 129 'Pérdidas y ganancias'.

CUADRAGESIMO OCTAVA. Respecto de las normas de valoración en el plan español, destaca, en primer lugar, la posibilidad de incluir en el precio de adquisición o en coste de producción de los gastos financieros imputables al período, si bien con la oportuna reseña en la memoria.

En segundo lugar, la posibilidad de empleo del valor venal para la valoración de los bienes adquiridos sin contrapartida. Esta posibilidad no está, sin embargo, permitida para el fondo de comercio y derechos de traspaso, que sólo podrán figurar en el activo si han sido adquiridos a título oneroso.

Se establece la necesidad de 'amortización sistemática' de todos los bienes de inmovilizado, ya sea material o inmaterial, incluso en ausencia de beneficios, limitando, incluso, el reparto de éstos en determinadas circunstancias.

Debe distinguirse, asimismo, si la depreciación tiene el carácter de reversible o irreversible y si esta última difiere de la amortización sistemática y, en consecuencia, dotar la oportuna provisión o registrar directamente la pérdida y la minoración del valor del bien.

CUADRAGESIMO NOVENA. Amplio tratamiento el otorgado a las diferencias de cambio en moneda extranjera, con la pretensión de analizar el efectos que sobre las distintas partidas pueda tener las alteraciones de paridad de estas divisas. Así, al precio de adquisición o coste de producción del inmovilizado material e inmaterial, existencias y valores mobiliarios, debe aplicarse, como criterio general, el tipo de cambio vigente en la fecha de adquisición, siempre que el valor así obtenido no exceda del de mercado a la fecha de cierre.

De acuerdo con el principio de prudencia, no pueden ser integradas las diferencias positivas no realizadas sino que serán llevadas a una cuenta de 'Diferencias positivas en moneda extranjera', mientras que las diferencias de signo contrario serán imputadas al resultado del período.

QUINCAGESIMA. El IVA soportado no deducible entrará a formar parte del precio de adquisición de los bienes de

inversión o del circulante, así como de los servicios gravados por este impuesto. Tal incorporación no lleva a preguntarnos si la misma es conforme con el principio de prudencia al activar una carga, en principio, irrecuperable, excluyendo la misma de la cuenta de resultados del período. Desde el punto de vista fiscal también pueden presentarse objeciones, pues sería precisa la exclusión de tales impuestos no deducibles para la determinación de desgravaciones por inversiones, por ejemplo.

QUINCAGESIMO PRIMERA. Si bien el borrador de febrero de 1.990 que hemos empleado en este estudio no se contemplaba la elaboración de una cuenta de pérdidas u ganancias funcional, nos consta que en el anteproyecto enviado al Consejo de Estado, ésta sí figura. Estimamos acertada tal incorporación, pues su utilidad para el análisis queda fuera de duda, en especial para aquellas empresas sin contabilidad analítica.

QUINCAGESIMO SEGUNDA. Dado el carácter de voluntariedad que tenía la memoria en la legislación anterior, la práctica contable española había prestado a la misma escasa atención. Ahora tiene carácter obligatorio, forma parte de las cuentas anuales, como un todo, y debe ser depositada en el Registro mercantil.

La confección del cuadro de financiación, concebido no como un estado de variaciones patrimoniales, surgidas por la comparación de dos balances de situación consecutivos, sino como una descripción de la financiación básica entrada en la empresa y de su aplicación, así como de su incidencia en las variaciones del circulante, es realmente un 'estado de origen y aplicación de fondos', parcial, pues es preciso contar con la información de la cuenta de resultados para llevar a cabo los ajustes indicados en el texto (norma 8ª).

La elaboración de este cuadro ha sido excluida de las

cuentas abreviadas por el TRLSA, si bien, en principio, contaba entre las exigencias de la Ley 19/1.989, citada.

QUINCUGESIMO TERCERA. Pese a la obligación de consolidación de las cuentas de grupo impuestas por la Séptima Directiva, sólo el Plan Contable General de Francia ha incorporado éstas. La metodología seguida con este fin no se aparta de las previsiones de la Directiva. En este sentido se dispone que deben ser seguidos los principios contables recogidos por el plan de cuentas poniendo especial énfasis en los de prudencia, importancia relativa, permanencia de métodos de presentación y valoración y de intangibilidad del balance. La aplicación de este último supone que debe ser respetado en las cuentas individuales de las empresas consolidadas, las cuales deberán realizar las anotaciones tendentes a posibilitar la consolidación en un sistema contable coherente.

La observancia de este principio debe ponerse de manifiesto en las cuentas consolidadas con la elaboración de un cuadro de financiación que justifique el traspaso del balance consolidado de un ejercicio al de referencia y un cuadro de variación de capitales propios que explicita los movimientos habidos en éstos de un ejercicio para otro. Sin embargo, la elaboración de estos estados es recomendada pero no obligatoria en el Plan contable.

QUINCUGESIMO CUARTA. En el caso de consolidación de empresas extranjeras de países con fuerte inflación, se recomienda como procedimiento de conversión el 'método de cotización histórica' que tiene la ventaja de mantener el inmovilizado al coste de la inversión apreciada en moneda nacional a la fecha de realización, permitiendo, no obstante, la corrección de las cuentas de estas empresas mediante índices que reflejen la variación del nivel de precios y convertirlas según la cotización al cierre.

QUINCAGESIMO QUINTA. Las cuentas anuales consolidadas siguen los mismos modelos que las individuales de la empresa consolidante, si bien, los preceptuados en el Plan lo son en forma sintética debiendo explicarse en el anexo cuantos extremos sean precisos para un perfecto reflejo de la imagen fiel del conjunto. Asimismo, y pese a su consideración en el artículo 36 de la Séptima Directiva, no se incluye entre las prescripciones recogidas por el texto de estas cuentas consolidadas, si bien, es de suponer que, dado que en el mismo se recogen informaciones complementarias, pero necesarias, éstas serán aportadas voluntariamente por las empresas incluidas en el perímetro de consolidación.

QUINCAGESIMO QUINTA. En Portugal, si bien el derecho de los grupos de sociedades ha sido regulado, por primera vez, en el Código de las Sociedades Comerciales, el Plan Oficial de Contabilidad no trata este punto mas que en lo relativo a la distinción entre empresas interrelacionadas y empresas participadas.

Es de suponer que, dado el plazo marcado por la Séptima Directiva, en breve, la Comisión de Normalización provea al país de unas normas técnicas para la elaboración de las cuentas consolidadas de estas empresas, tarea nada fácil dada la ausencia de experiencia en este campo.

QUINCAGESIMO SEXTA. Tampoco el plan español incluye entre su apartados alguno dedicado a las cuentas consolidadas. Sin embargo, el Código de Comercio, tras su reforma, dedica su Sección Tercera del Título III a la 'Presentación de las cuentas anuales de los grupos de sociedades', estableciendo las directrices que deben seguirse en la elaboración de estas cuentas.

En concordancia con lo anterior, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ha elaborado un borrador de normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas, en el que incorporan tanto las disposiciones aludidas como los preceptos de la directiva comunitaria al respecto.

QUINCAGESIMO SEPTIMA. Al igual que ha sucedido con las cuentas consolidadas, sólo Francia ha incluido en su Plan contable la Contabilidad analítica de explotación.

Sin embargo, frente al criterio mantenido en el extinto Plan de 1.957, que motivó la revisión de este grupo en 1.979 y cuya lista de cuentas se conserva en el actual, éste, desde una concepción orgánica, mantiene que las empresas deben adecuar su contabilidad de costes a sus propias exigencias y particularidades. Así vemos que, frente al modelo dualista moderado del plan anterior, en el nuevo se considera no solo este procedimiento de coordinación, mediante cuentas reflejas, sino también la posibilidad de una integración total o, incluso, mediante tablas, cuadros, o estadísticas paracontables.

Aparte del modelo de 'coste completo', estima como aceptable un modelo de 'coste directo' y para ambos plantea esquemas y redes de análisis contable, ya sean por costes históricos, ya sean por costes preestablecidos.

QUINCAGESIMO OCTAVA. En Portugal el Plan Oficial de Contabilidad establece que el grupo 9 será destinado a recoger la Contabilidad interna, analítica o de costes, pero sin indicar las cuentas que constituyen el mismo, dejando par una fase posterior su desarrollo.

En otro momento, hablando de los criterios de valoración, se afirma que en relación con algunos sectores de la actividad más deprimidos, no sería conveniente gravarlos excesi-

vamente con la implantación de una contabilidad de costes, permitiéndose, como alternativa, la adopción de criterios de valoración que, aunque menos rigurosos, puedan subsidiariamente suplir la determinación del costes de producción.

No obstante, y como ya sucediera a este respecto con el plan de 1.977, este grupo no ha sido desarrollado, en ningún sentido, y puede que aún tarde en ver la luz. De todas formas, estimamos que de normalizarse, sería imagen y semejanza del desarrollado por Francia.

QUINCUGESIMO NOVENA. El plan español ha optado por, a nuestro juicio, la mejor solución, ésto es, dejar fuera del ámbito de normalización la contabilidad analítica de explotación. En efecto, si ya es difícil el diseño de una contabilidad financiera de aplicación generalizada, que necesariamente deberá precisar de adaptaciones sectoriales y específicas, la implantación de un sistema de costes único y valedero para la generalidad de las empresas, cuyos organigramas, actividades, medios y estructuras son muy diferentes, es tarea imposible.

Las diferencias de dimensión, estructura y medios entre nuestras empresas son grandes. Un plan complejo, válido para una empresa puede ser absolutamente desaconsejable, con criterios de economicidad, para otra diferente. Si su implantación es obligatoria, supondría una enorme carga para muchas de estas pequeñas y medianas empresas; si no se hace preceptivo, ocurrirá como con el modelo anterior, de acogida sólo en algunos sectores o empresas. Por otra parte, consideramos que la posibilidad de que cada empresa diseñe su modelo de contabilidad de costes 'a su medida', será un aliciente para que su implantación se generalice, siquiera sea de manera elemental.

SEXAGESIMA. Como colofón quisiéramos destacar que, pese a las diferencias entre los tres planes contables anali-



zados, que pueden aproximarse en un futuro más o menos próximo, y por mor de los criterios armonizadores impuestos desde las instancias comunitarias, los estados financieros de las empresas de estos países gozan de una posibilidad de comparación y análisis que antes no poseían. La posibilidad de consolidación de cuentas de empresas de distintos estados, antes casi imposible, se ve ahora facilitada tras la obligación de que todas las cuentas anuales se adecúen a unos mismos modelos, los impuestos por la Cuarta Directiva.

BIBLIOGRAFIA

BIBLIOGRAFIA

A. E. C. A. "DOCUMENTOS SOBRE PRINCIPIOS CONTABLES".
Ed. AECA. Madrid.

ALVAREZ LOPEZ, J.:

- "CONTABILIDAD ANALITICA DE EXPLOTACION. Adaptada al grupo 9 del PGC." Ed. Donostiarra. San Sebastian. 1.980.

- "INTRODUCCION A LA CONTABILIDAD. Adaptado al P. G. C. de 1.990" Ed. Donostiarra. San Sebastián, 1.990.

ALVAREZ MELCON, Sixto.:

- "ANALISIS CONTABLE DEL REGIMEN DE DECLARACION CONSOLIDADA DE LOS GRUPOS DE SOCIEDADES". I.P.P. Mº de Hacienda. Madrid, 1.983.

- "EL PRINCIPIO DE LA IMAGEN FIEL: UNA INTRODUCCION" Fiscalidad y Contabilidad, Homenaje C. Cubillo. I. E. F. Madrid, 1.983.

AMADOR FERNANDEZ, Sotero, y CARAZO GONZALEZ, Inocencio. "NUEVO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD" Comentarios y casos prácticos. Centro de Estudios Financieros. Madrid, 1.990.

AMAT SALAS, O. "ANALISIS ECONOMICO FINANCIERO" Ed. Gestión 2000, S.A. Barcelona, 1.989.

AMAT, O., CERENYS, J., MONFORT, E., PRIOR, D. y SAMBOLA, R. "COMPRENDER EL NUEVO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD" Ed. Gestión 2000 S.A. Barcelona 1.990.

ANTOLINEZ COLLET, Susana.:

- "IMAGEN FIEL Y TRUE AND FAIR VIEW" Comunicación presentada al congreso de A.E.C.A., Santander, 1.985. Monografía nº 13 A.E.C.A., 1.989.

- "LA IMAGEN FIEL". REA, nº 2. Madrid, 1.987.

ANTHONY, R. N. "POUR LA DÉFENSE DES COUTS HISTORIQUES". Economie et Comptabilité, nº 120, 1.977.

BABIO ARCAJ, M^a R. y SANCHEZ GARCIA, I. "ANALISIS COMPARATIVO DE LOS CRITERIOS DE VALORACION; PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD; IV DIRECTRIZ COMUNITARIA; PLAN FRANCES REVISADO; PROYECTO DE REFORMA DEL P. G. C.". Comunicación presentada al II Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Oviedo, 1.986.

BACKER, M, JACOBSEM, L. y RAMIREZ PADILLA, D. N. "CONTABILIDAD DE COSTOS. Un enfoque administrativo para la toma de decisiones". Ed. McGraw-Hill. México, 1.983.

BARDAJI MUÑOZ, L. "CURSO DE DERECHO MERCANTIL". Ed. Estudios Financieros. Madrid, 1.990.

BAREA TEJEIRO, José. "BASES PARA UNA PROPUESTA DE LEY DE CONTABILIDAD" Ponencia presentada al Seminario celebrado en la Universidad Internacional Meléndez Pelayo en Santander, 1.985. Ed. AECA, monografía nº 7, 1.986.

BECKER GOMEZ; Fernando. "TRATADO DE CONTABILIDAD ANALITICA DE EXPLOTACION". Ed. Nebrija. León. 1.980.

BELKAOUI, A. "ACCOUNTING THEORY" Harcourt Brace Jovanovich, Inc., New York, 1.981.

BENTO, José y FERNANDES MACHADO, José. "O PLANO OFICIAL DE CONTABILIDADE EXPLICADO". Porto Editora. Porto, 1.988.

BERTONI, Giuliano. "LOS COSTES DE PRODUCCION". Index-Buffetti. Barcelona, 1.977.

BESTEIRO VARELA, M. A. y SANCHEZ ARROYO, G. "CONTABILIDAD FINANCIERA Y DE SOCIEDADES". UNED. Madrid, 1.989.

BEYER, Robert. "IS DIRECT COSTING THE ANSWER?". NACA. abril de 1.955.

BLANCO CAMPANA, Jesús. "EL DERECHO CONTABLE EN ESPAÑA". I.P.C. Mº de Economía y Hacienda. Monografía nº 1. Madrid, 1.983.

BLANCO DOPICO, Mª I. "CALCULO Y ANALILIS DEL RESULTADO EN EL PLAN CONTABLE FRANCES DEL 82. ALGUNAS REFERENCIAS AL BORRADOR DEL P. G. C. ESPAÑOL". Comunicación presentada al II Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Oviedo, 1.986.

BLANCO IBARRA, Felipe "CURSO DE CONTABILIDAD ANALITICA". Ed. Deusto. 2ª Ed. Bilbao, 1.988.

BLANQUET, F. "L'HARMONISATIONS DU DROIT DES SOCIETES DANS LA CEE" Revue française de comptabilité, nº 9, 1.975.

BLOCK, A. y GOMEZ, Mª E. "INNOVACION EN LA INFORMACION CONTABLE". Ed. Trillas. México, 1.976.

BOUSSARD, D. y SLEZIAK, J. C. "LA COMPTABILISATION DES CRÉANCES ET DETTES COMMERCIALES EN MONNAIES ÉTRANGERES" Revue de Droit Comptable, 1.986.

BROTO RUBIO, Jesús y CONDOR LOPEZ, Vicente "EL PRINCIPIO DE PRUDENCIA "VERSUS" PRINCIPIO DE CORRELACION DE INGRESOS Y GASTOS". Artículo publicado en la Rev. Española de Financiación Contabilidad, nº 47, 1.985. Recogido por AECA, Monografía nº 13, 1.989.

BRUNET, André A. "LA NORMALISATION COMPTABLE AU SERVICE DE L'ENTREPRISE, DE LA SCIENCE ET DE LA NATION". Dunod. París 1.951.

BUENO CAMPOS, E. CANIBANO CALVO, L y FERNANDEZ PEÑA, E. "CONTABILIDAD ANALITICA. GRUPO9". I.P.P. Mº Hacienda. Madrid, 1.980.

BUIREU GUARRO, Jorge. "TRATAMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES". Ed. Pirámide. Madrid 1.990.

BURNET, R. A. "THE HARMONIZATION OF ACCOUNTING PRINCIPLES IN THE MEMBER COUNTRIES OF THE EUROPEAN COMMUNITY" International Journal of Accounting Education and Research. Fall, 1.975.

BUSTO MARROQUIN, B. y NIÑO AMO, M. "TRATAMIENTO DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO EN MONEDA EXTRANJERA EN EL PROYECTO DEL NUEVO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD". Rev. Técnica Contable, enero 1.990.

CAIRNS, David H. "LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS EN EL CONTEXTO INTERNACIONAL". Ponencia presentada al Seminario celebrado en la Univ. Inter. Meléndez Pelayo, Santander 1.985. AECA, monografía nº 7, 1.986.

CALAFELL CASTELLO, Antonio.:

- "SISTEMAS DE CALCULO Y CONTROL DE COSTES". Técnica

Contable. Madrid, 1.967.

- "TECNICAS DE CONSOLIDACION: DOMINIOS DIRECTO E INDIRECTO". Rev. Esp. Financ. y Contab. números 20-21, Abril-Julio, 1.977.

CAMARA DOS REVISORES OFICIALES DE CONTAS. Tradução oficial, actualizada do Quarta Directiva do Conselho das Comunidades Europeias.

CAMARA ZORZANO, M^a J. y LEACH ALBERT, F. "LA INFLACION Y SUS EFECTOS SOBRE LA AMORTIZACION". Comunicacion presentada al II Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Oviedo, 1.986.

CANIBANO CALVO, Leandro.:

- "ANALISIS CONTABLE DE LA REALIDAD ECONOMICA". Ed. Pirámide. Madrid, 1.987.

- "CAMBIOS EN LA INFORMACION FINANCIERA DE LA EMPRESA ESPAÑOLA" Ponencia presentada al I. Centenario de la Escuela Universitaria de Estudios Empresariales de Valladolid. Diciembre de 1.987.

- "LA INFORMACION CONTABLE-FINANCIERA EN ESPAÑA". Ponencia al Seminario celebrada en la Univ. Inter. Meléndez Pelayo, Santander 1.985. AECA. Monografía nº 7. Madrid, 1.986.

- "LOS PRINCIPIOS CONTABLES DE AECA Y LA IV DIRECTRIZ DE LA CEE". AECA, monografía nº 13, 1.989.

- "EL PROYECTO DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD". Nuevos conceptos básicos y modificaciones más sobresalientes con respecto al PGC de 1.973. Introducción al borrador del Plan de contabilidad, publicado por LA GACETA DE LOS NEGOCIOS. Bar-

celona, 1.990.

CANIBANO CALVO, L. y CEA, J. L. "LOS GRUPOS DE EMPRESAS. CONSOLIDACION Y CENSURA DE SUS ESTADOS FINANCIEROS". ICE. Madrid, 1972.

CANIBANO CALVO, L. y RIVERO TORRE, P. "PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS Y AUDITORIA". Ponencia presentada al II Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad . Oviedo, abril de 1.986.

CANIBANO CALVO, L., TUA PEREDA, J. y LOPEZ COMBARROS, J. L. "NATURALEZA Y FILOSOFIA DE LOS PRINCIPIOS CONTABLES". Ponencia presentada por AECA al VII Congreso Nacional de Censores Jurados de Cuentas de España. Vigo, marzo de 1.985. Edita AECA

CAPELLA SAN AGUSTIN, Mariano. "CONCENTRACION DE EMPRESAS Y CONSOLIDACION DE BALANCES". Ed. Hispano Eueropea, Barcelona, 1.977.

CEA GARCIA, J. L.:

- "LAS CUENTAS ANUALES EN LA COMUNIDAD ECONOMICA EUROPEA". AECA, Monografía nº 1. Madrid 1.981.

- "SOBRE EL DEBER SER Y EL SER DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS" AECA, monografía nº 13. 1.989.

CIBERT, A.:

- "COMPTABILITÉ GÉNÉRALE". Dunod Économie. París 1.969.

- "VOLUMEN-COSTOS-BENEFICIOS". Cia Bibliográfica Española, Madrid, 1.968.

CLARA, J. "THE REPERCUSSIONS OF THE 4TH DIRECTIVE ON ACCOUNTING FRE REGULATION IN FRANCE" Journal Union Européenne des Experts Comptables, Economiques et Financières. n° 3. 1.979.

COLLETE, Chistine, y RICHARD, Jacques. "LE NOUVEAU PLAN COMPTABLE: COMPTABILITÉ ET GESTION". Dunod. Paris, 1.987.

COLLINS, L. "CONFORMITY OF FRENCH REPORTING DOCUMENTS UNDER THE NEW ACCOUNTS CODE TO THE FOURTH DIRECTIVE REQUIREMENTS". Paper presented to the workshop on 'EEC harmonization and 4th Directive'. Brussels, February, 1.983.

COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA. "NORMAS INTERPRETATIVAS". Publicadas no Diário da República, II Série n° 298, de 29 de Dezembro de 1.987

COMITÉ ECONOMIQUE ET SOCIAL DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES. "LA STRUCTURE DE LA SOCIÉTÉ ANONYME DANS LES PAYS DU MARCHÉ COMMUN". Revue française de comptabilité, n° 46, mayo de 1.975.

CONDOR LOPEZ, Vicente "CUENTAS CONSOLIDADAS". Mº Economía y Hacienda, Madrid, 1.988.

CONSO, P. "LA GESTION FINANCIERE DE L'ENTREPRISE". Dunod, Paris, 1.981.

CONSEIL DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES.:

- "QUATRIEME DIRECTIVE 78/660/C.E.E. du 25 juillet 1.978, Concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés". Journal Officiel n° L 222/11, de 14 de agosto de 1.978.

- "SEPTIME DIRECTIVE 83/349/C.E.E. du 13 juin 1.983, cernant les comptes consolidés". J. O. n° L 193, de 18 de julio de 1.983.

- Directiva de 27 de noviembre de 1.984 sobre revisión importes expresados en ECUS. J. O. n° L 314/28, de 4 de diciembre de 1.984.

CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ.:

- "PLAN COMPTABLE GÉNÉRAL", approuvé le 27 avril 1.982, complété et modifié le 9 décembre 1.986.

- "PLAN COMPTABLE GÉNÉRAL". approuvé le 11 mai 1.957.

CUADRADO EBRERO, A. y PRADO MARTIN, A. "NECESIDAD DE DESARROLLAR LOS P. C. G. A. PARA LA AMPLIACION DEL CONCEPTO DE IMAGEN FIEL". Comunicación presentada al II Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, segunda ponencia. Oviedo, abril de 1.986.

CUBILLO VALVERDE, Carlos.:

- "LOS PRINCIPIOS CONTABLES EN EL BORRADOR DEL FUTURO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD. EL CARACTER PRIORITARIO DEL PRINCIPIO DE PRUDENCIA". Comunicación presentada al Congreso de AECA, Santander, 1.985. AECA, Monografía n° 13, 1.989.

- "PRINCIPIOS CONTABLES EN ESPAÑA: LA REFORMA DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD" Ponencia presentadas al Seminario celebrado en la Univ. Inter. Meléndez Pelayo en Santander de 1.985. AECA, monografía n° 7, 1.986.

DA SILVA CRAVO, Domingos José. "O PLANO OFICIAL DE CONTABILIDADE PORTUGUES. SUA ADECUAÇÃO A 4ª DIRECTIVA DA C.E.E." Encuentro Hispano-Luso de Contabilidad. I. Congreso de A.E.C.A. Valencia, Octubre de 1.981.

DEARDEN, John. "SISTEMAS DE CONTABILIDAD DE COSTOS Y DE CONTROL FINANCIERO". Ed. Deusto. Bilbao, 1.976.

DELESALLE, E. "CRÉANCES ET DETTES EN MONNAIES ÉTRANGÈRES". Revue Française de Comptabilité. abril de 1.988.

"ECONOMIA. DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO". Ed. Planeta. Barcelona, 1.980.

CHARDONNET, Leo. "CONTABILIDAD ANALÍTICA Y TÉCNICA DE GESTIÓN". Ibérico Europea de Ediciones, Madrid, 1.970.

CHASTNEY, J. G. "TRUE AN FAIR VIEW, HISTORY, MEANING AND THE IMPACT OF THE 4TH DIRECTIVE" Institute of Chartered Accountants of England and Wales. London, 1.975.

CHEVALIER, V. "COMPTABILITÉ DES FLUX ET DOCUMENTS DE SYNTHÈSE". Revue française de comptabilité. nº 103. 1.980.

CHOY, F. D. S. "MULTINATIONAL FINANCING AND ACCOUNTING HARMONY". Management Accounting, marzo de 1.974.

ERNST & YOUNG. Manual de Gestión/3. "Como adaptarse al nuevo Plan General de Contabilidad" Madrid, 1.990.

ERNST & WHINNEY. "THE FOURTH DIRECTIVE: ITS EFFECTS ON THE ANNUAL ACCOUNTS OF COMPANIES IN THE EUROPEAN ECONOMIC COMMUNITY". Klawer Publistey. London, 1.979.

ESTEO SANCHEZ, F. "ANÁLISIS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS, PLANIFICACION Y CONTROL". Ed. Estudios financieros. Madrid, 1.989.

FERNANDEZ ELEJAGA, J. A. y NAVARRO VIOTA, I. "COMO INTERPRETAR UN BALANCE". Ed. Deusto. Bilbao, 1.988.

FERNANDES FERREIRA, Rogério. "NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA" Livraria Arnado, Lda. Coimbra 1.984.

FERNANDEZ PEÑA, Enrique:

- "CONTABILIDAD ANALITICA. Grupo 9 del Plan General". SEMSA. Madrid, 1.978.

- "ESTRUCTURAS DIVERSAS DEL ESTADO DE ORIGEN Y APLICACION DE FONDOS". Artículo recogido en la "Commemoración del decimo aniversario del Plan General de Contabilidad" I.P.P. Mº de Economía y Hacienda, 1.984.

- "FORMULACION Y ANALISIS DE ESTADOS CONTABLES" SEMSA. Madrid, 1.979.

FERNANDEZ PIRLA, José Mª.:

- "ECONOMIA Y GESTION DE LA EMPRESA". I.C.E. Madrid, 1.972.

- "TEORIA DE LA CONTABILIDAD". EJES. Madrid, 1.957.

FERREIRA SIMÕES, António y JOSÉ RODRIGUES, Marcos. "O PLANO OFICIAL DE CONTABILIDADE E AS FIRMAS DO GRUPO B". Plátano Editora. Lisboa, 1.978.

FIDALGO CERVINO, E. "EL CONCEPTO CONTABLE DE LA 'IMAGEN FIEL' COMO MARCO DE LOS PRINCIPIOS CONTABLES". Comunicación presentada al II Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Oviedo, 1.986.

FITGERALD, R. D. "INTERNATIONAL HARMONIZATION OF ACCOUNTING AND REPORTING". International Journal of Accounting.

Vol. 17. Fall. 1.981.

FLINT, D. "A TRUE AND FAIR VIEW IN COMPANY ACCOUNTS". The Institute of Chartered Accountants of Scotland. Gee and Co. Ltd. London, 1.982.

FRANK, W. G. "AN EMPIRICAL ANALYSIS OF INTERNATIONAL ACCOUNTING PRINCIPLES". Journal of Accounting Research. Autumn, 1.979.

GARCIA BENAOU, M^a A. "CONTINGENCIAS". Rev. Técnica Contable, marzo de 1.989.

GARCIA MARTIN, V. "TECNICAS DE CONSOLIDACION Y DETERMINACION DE RESULTADOS". Rev. Esp. Financ. y Contab. n^o 26. octubre, 1978.

GARCIA PEREZ DE LEMA, D. y BENITO LOPEZ, B. "ANALISIS DE LOS AJUSTES Y ELIMINACIONES EN EL ESTADO DE ORIGEN Y APLICACION DE FONDOS". Actualidad financiera, número 12. 1.990.

GARNIER, Pierre. "COMPTABILITÉ COMMERCIALE, COMPTABILITÉ GÉNÉRALE". Ed. Dunod. Paris, 1.986.

GIBAJA NUÑEZ, José "EN EL CAMINO DE LA IMAGEN FIEL. CONTABILIDAD DE IMPUESTOS SOBRE BENEFICIOS" Artículo contenido en la "Commemoración del décimo aniversario del Plan General de Contabilidad". I.P.P. M^o de Economía y Hacienda, 1.984.

GINER INCHAUSTI, B. "REFLEXIONES EN TORNO A LA DOTACION AL FONDO DE REVERSION". Rev. Técnica Contable, junio de 1.984.

GONZALEZ SANCHEZ, Enrique. "INICIACION AL ESTUDIO DEL DERECHO COMUNITARIO EUROPEO" Consejo General del Poder Judi-

cial. Madrid. 1.984.

GONZALEZ TUDELA, J. M. "COMPARACION ENTRE EL PLAN GENERAL DE LA CONTABILIDAD DE FRANCIA Y ESPAÑA". REFC, Vol V, nº 15, marzo de 1.976.

GONZALO ANGULO, José aº y GABAS TRIGO, Francisco "EL PRINCIPIO DE GESTION CONTINUADA". Artículo aparecido en la Rev. Española de Financiación y Contabilidad nº 46, 1.985. Recogido por AECA, monografía nº 13, 1.989.

GONZALO ANGULO, José Aº. y TUA PEREDA, Jorge.:
- "INTRODUCCION A LA CONTABILIDAD INTERNACIONAL". Monografía nº 14. I.P.C. Madrid, 1988.

- "NORMAS Y RECOMENDACIONES DE AUDITORIA Y DE CONTABILIDAD". ED. Instituto de Censores Jurados de Cuentas. Madrid, 1.981.

GORE, F. "LES NOTIONS DE RÉGULARITÉS ET DE SINCÉRITÉ DES COMPTES". Revue française de comptabilité, nº 41, agosto de 1.974.

GOXEN DUCH, A.:
- "MANUAL DE CALCULO DE COSTOS Y CONTABILIDAD INDUSTRIAL". Ed. Marcombo. Barcelona, 1.977.

- "PLAN CONTABLE INTERNACIONAL: UN PROYECTO DE NORMALIZACION A ESCALA MUNDIAL". Revista Española de Financiación y Contabilidad. Monografía nº 3. 1.972.

GOXEN ORENSANZ, Mª A. "ANALOGIAS Y DIFERENCIAS ENTRE EL ANEXO DEL PLAN ESPAÑOL DE 1.973, Y EL BORRADOR DE SU REFORMA, LA IV DIRECTRIZ DE 1.978 Y EL PLAN FRANCES DE 1.982" Comunicación presentada al II Encuentro de Profesores Universita-

rios de Contabilidad. Oviedo, 1.986.

GRACE, E. "HARMONIZATION. THE 4TH DIRECTIVE AND WORK OF THE INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE". Eighth Annual Congress of the European Accounting Association, Brussels, April, 1.985.

GRADY, P. "INVENTORY OF GENERALLY ACCEPTED ACCOUNTING PRINCIPLES FOR BUSINESS ENTERPRISES", Accounting Research Studies del American Institute of Certified Public Accountants, nº 7. New York, 1.965.

GRAY, S. J. and COENENBERG, A. G. "EEC ACCOUNTING HARMONIZATION: IMPLEMENTATION AND IMPACT OF THE FOURTH DIRECTIVE". Nort Holland. Amsterdam, 1.984.

GRAU CLARAMUNT, Francisco. "REFLEXIONES SOBRE EL ANEXO DE LOS ESTADOS FINANCIEROS". Artículo recogido en la "conmemoración del décimo aniversario del PGCE". I.P.P. Mº Hacienda, Madrid, 1.984

GRENSIDE, M. J. "REGULARITÉ ET SINCERITÉ DES COMPTES ET TRUE AND FAIR VIEW". Revue française de comptabilité. Décembre, 1.975.

GUTENBERG, Erich. "ECONOMIA DE LA EMPRESA". Ed. Deusto. Bilbao, 1.963.

HARPER, W. M. "CONTABILIDAD DE COSTES". Ed. Edaf, S.A. 1.984.

HELPER, J.P. "LES CRITERES DE L'ÉVALUATION COMPTABLE". Thèse d'état. Paris, 1.975.

INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS.:

- "BORRADOR DE NORMAS PARA LA FORMULACION DE CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS". BOICAC, nº 2, Junio 1.990.

- "PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD (BORRADOR)". Enero 1.990.

- Proyecto de posición común aprobado por el Consejo el 20 de junio de 1.990 con vistas a la adopción de la directiva por la que se modifiquen las directivas 78/660 y 83/349 de la C.E.E. Doc. 7473/90. BOICAC nº 2, Junio 1.990.

INSTITUTO DE PLANIFICACION CONTABLE. Traducción actualizada de la Cuarta Directiva. Junio 1.986. 2ª Ed.

IRUYETAGOYENA, Mª Teresa. "CONTABILIDAD DE COSTES" Ed. Pirámide, Madrid, 1.985.

JOBARD, J. P. "EVOLUTION DES MODELES DE TABLEAU DE FINANCEMENT EN FRANCE DEPUIS 1.968". Banque, nº 375. Julio-agosto de 1.978.

JOLY, J. "REFLEXIONES SOBRE LOS PROYECTOS ESPAÑOL, FRANCÉS Y EUROPEO DE NORMAS DE CONSOLIDACION". Artículo recogido en la "Commemoración del décimo aniversario del Plan General de Contabilidad" I.P.P. Mº de Economía y Hacienda, 1.984.

KERVILER, Isabelle de.:

- "AMORTISSEMENT ET PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATIONS: LA NOUVELLE DOCTRINE DU PLAN COMPTABLE REVISÉ" Revue française de comptabilité, nº 115, junio de 1.981.

- "DROIT COMPTABLE (Entreprises)". Ed. Economica. París 1.986.

- "FRAIS D'ÉTABLISSEMENT ET COMPTES DE RÉGULARISA-

TION: LA NOUVELLE DOCTRINE DU PLAN COMPTABLE GÉNÉRAL RÉVISÉ".
Revue française de comptabilité, n° 111, febrero de 1.981.

- "LA 4ª DIRECTIVE EUROPÉEN ET SES INCIDENCES EN
FRANCE". Revue française de comptabilité. n° 130. novembre,
1.982.

- "LA LOI COMPTABLE: CODE DE COMERCE ET 4ª DIRECTI-
VE". Revue française de comptabilité. n° 141. decembre, 1.983.

- "LES SOCIÉTÉS COMMERCIALES, LA LOI COMPTABLE ET SON
DÉCRET D'APLICACION" Revue française de comptabilité, n° 145.
Avril, 1.984.

LADA GARAMENDI, Jesús M. "LA CONTABILIDAD ANALITICA:
ANALISIS PRACTICO EN EL MOEDLO ESPANOL". Ibérico Europea de
Ediciones, 1.987.

LAGARRIGUE, J. P. "RÉFLEXIONS SUR L'IMAGE FIDELE".
Revue française de comptabilité, n° 132, mars, 1.983.

LAINZ GADEA, J. A. "ANALISIS DEL TRATAMIENTO FISCAL
DE LAS OPERACIONES EN DIVISAS. CONSIDERACIONES ECONOMICAS CON-
TABLES". Rev. Técnica Contable, abril de 1.987.

LANCASTER, Kelvin. "INTRODUCCION A LA MICROECONOMIA
MODERNA". Ed. Bosch. Barcelona, 1.973.

LARA RUBIDO, Luis. "LA CONSOLIDACION CONTABLE". Alme-
ría, 1.987.

LARREA ARECHAVALA, Juan Cruz. "CONTABILIDAD DE COS-
TES". CEAC. Madrid, 1.989.

LAUZEL, P y CIBERT, A. "PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD.

CONTABILIDAD ANALITICA DE EXPLOTACION". Ed. Foucher. París, 1.968.

LEACH ALBERT, F. "ANALISIS ECONOMICO DEL PRINCIPIO DE GESTION CONTINUADA". Comunicación presentada al II Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Oviedo, 1.986.

LEE BURTON, Norman. "CONTABILIDAD DE COSTOS". Fondo de cultura económica, México, 1.960.

LEFWICH, Richard H. "SISTEMAS DE PRECIOS Y ASIGNACION DE RECURSOS" Ed. Interamericana. México, 1.970.

LEVASSEUR, M. "INITIATION A LA COMPTABILITÉ ET A L'ANALYSE FINANCIERE". Masson. París 1.980.

LOPEZ DE SILANES, Juan Pablo. "DICCIONARIO DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS". Ed. Pirámide. Madrid. 1.988.

LOPEZ DIAZ, A. "EL NUEVO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD". Ponencia presentada al II Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Oviedo, abril de 1.986.

LUENGO MULET, Pedro:

- "DEL CUADRO DE FINANCIACION AL CUADRO DE FLUJOS" Mº de Economía y Hacienda. Centro Public. Madrid, 1.983.

- "ANALISIS COSTE-VOLUMEN BENEFICIO". Mº de Economía y Hacienda. Centro Public. Madrid, 1.988.

LUENGO MULET, Pedro (Dirección y coordinación), BAÑOS CUELO, J. Aº., BENITO LOPEZ, Bernardino, GARCIA PEREZ DE LEMA, Domingo, MARTINEZ CONESA, Isabel, ROJAS TERCERO, J. Aº y VELA RODENAS, Justo J. "ANALISIS DEL NUEVO PLAN CONTABLE" Ed. Tebar Flores. Albacete, 1.990.

MALLO RODRIGUEZ, Carlos. "CONTABILIDAD ANALITICA. Costes, Rendimientos, Precios y Resultados". I.P.P. Mº de Hacienda. Madrid, 1.982.

MARIN MEDINA, José. "LA ARMONIZACION DE LA CONTABILIDAD Y LA AUDITORIA. Sus organismos internacionales". Ed. Instituto de censores jurados de cuentas. Madrid, 1.982.

MARQUES, Edmond. "COMPTABILITÉ GÉNÉRALE". Ed. Nathan. 1.985.

MARTEU, G y SCHEID, J. "CONTABILIDAD ANALITICA Y CONTROL DE GESTION". Ed. Pirámide. Madrid, 1.978.

MARTIN LAMOUREUX, Fernando.:

- "CONTABILIDAD, INTRODUCCION". Ed. Universidad de Salamanca. 1.986.

- "LA DOCTRINA FRANCESA EN MATERIA DE ARMONIZACION CONTABLE CON LA CUARTA DIRECTRIZ". Comunicación presentada a la "conmemoración del I Centenario de la E. U. E. E. de Valladolid, 1.987.

MARTINS, Wanda. "A CEE AO ALCANCE DE TODOS". Rei dos libros. Lisboa 1.987.

MARTINEZ CHURRIQUE, J. I.:

- "ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS Y LAS EMPRESAS INDUSTRIALES EN REGIONES EN DECRIVE". Ponenci presentada al II Congreso Mundial Vasco, celebrado en Vitoria-Gazteiz, octubre de 1.987. A.E.C.A. Monografía nº 13., Madrid 1.989.

- "CONTABILIDAD Y CONTINGENCIAS EMPRESARIALES". Rev. Española de Financiación y Contabilidad, nº 46, 1.985.

- "UNA APROXIMACION AL ANEXO DE LAS CUENTAS ANUALES",
Rev. Técnica Contable, octubre, 1.981

MARTINEZ CONESA, I. "ANALISIS CRITICO DEL BORRADOR
DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD REVISADO". Rev. Técnica Con-
table, marzo de 1.988.

MAS GONZALEZ, L. "PRINCIPIOS CONTABLES EN EL PLAN
REVISADO. UNA COMPARACION CON LOS DEL P. G. C. E. DE 1.973".
Comunicación presentada al II Encuentro de Profesores Universi-
tarios de Contabilidad. Oviedo, 1.986.

MATTESICH, R. "ACCOUNTING AND ANALYTICAL METHODS" R.
D. Irwin, Homewood, Illinois, 1.964.

McCOMB, D.:

- "INTERNATIONAL HARMONISATION: MYTH OR IDEAL?". IV
Congreso de la European Accounting Association", Barcelona,
abril de 1.981.

- "THE INTERNATIONAL HARMONIZATION OF ACCOUNTING: A
CULTURAL DIMENSION" Spring. 1979.

McKINNON, Sharon M. "CUENTAS CONSOLIDADAS. LA SEPTI-
MA DIRECTRIZ DE LA CEE". Trad. V. Cándor López. A.E.C.A. Mono-
grafía nº 6. Múrid, 1.985.

MIGUEL ZARAGOZA, Jan de. "INICIACION AL ESTUDIO DEL
DERECHO COMUNITARIO EUROPEO". Consejo General del Poder Judi-
cial. Madrid, 1.984.

MOLLA COTS, S. "LA INFORMACION CONTABLE COMO SOPORTE
DE LAS DECISIONES ECONOMICAS, LA AUDITORIA, LA IMAGEN FIEL Y LA
UNICIDAD DE LOS ESTADOS CONTABLES". Comunicación presentada al

II Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad.
Oviedo, 1.986.

MONTESINOS JULVE, Vicente.:

- "ARMONIZACION CONTABLE INTERNACIONAL". Rev. Alta
Dirección, nº 77, Febrero de 1.978.

- "LAS NORMAS DE CONTABILIDAD EN LA COMUNIDAD ECONO-
MICA EUROPEA". I.P.P. Mº de Hacienda. Madrid, 1.980.

- "ORGANISMOS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD: FUN-
CIONES Y OBJETIVOS". I.P.P. Mº de Hacienda. Monografía nº 2.
Madrid. 1.983.

MONTESINOS JULVE, V., GARCIA BENUA, Mª Antonia, y
VELA BARQUES, José Manuel. "EL PRINCIPIO DEL DEVENGO: Algunas
reflexiones en torno a su concepto y aplicación en Contabili-
dad". Lecturas sobre principios contables. A.E.C.A. Monografía
nº 13.

MONTESINOS, V, SERRA, V. y GORGUES, R. "MANUAL PRAC-
TICO DE CONSOLIDACION CONTABLE". Ed. Ariel, Barcelona 1.990.

MOONITZ, M. "WHY DO WE NEED POSTULATES AN PRINCI-
PLES", Journal of Accountancy, December, 1.963.

MULLENBACH, J. L. "L'ANNEXE DU NOUVEAU PLAN COMPTA-
BLE". Economie et comptabilité. nº 130. marzo de 1.980.

MUNOZ COLOMINA, C. I. y MAZARRACIN BORREGUERO, Mº R.
"SIGNIFICADO DE LOS PRINCIPIOS CONTABLES FUNDAMENTADES EN LA
CONTABILIDAD FINANCIERA Y EN LA CONTABILIDAD DE GESTION". Comu-
nicación presentada al II Encuentro de Profesores Universita-
rios de Contabilidad, segunda ponencia. Oviedo, abril de 1.986.

NEUNER, John J. W. "CONTABILIDAD DE COSTOS". Ed. Hispano americana. México, 1.954.

NIESSEN, Herman "LA CUARTA DIRECTRIZ SOBRE LAS CUENTAS ANUALES DE LAS SOCIEDADES DE CAPITAL" Ponencia presentada al Seminario celebrado en la Univ. Intern. Meléndez Pelayo en Santander 1.985. AECA, monografía nº 7, 1.986.

NOBES, C. W. "HARMONIZATIONS OF ACCOUNTING WITHIN THE EUROPEAN COMMUNITIES. THE FOURTH DIRECTIVE ON COMPANY LAW". International Journal of Accounting Education and Research. Spring, 1.980.

NOGUERO SALINAS, Antonio. "ANALISIS DE LA CUARTA DIRECTRIZ DE LA COMUNIDAD ECONOMICA EUROPEA" Artículo recogido en la "Commemoración del décimo aniversario del Plan General de Contabilidad" I.P.C. Mº de Economía y Hacienda. Madrid, 1.984.

ORTEGA SECO, Julio. "CURSO DE CONTABILIDAD DE COSTES". Ed. ICAI. Madrid, 1.988.

OMENACA GARCIA, Jesús. "EL NUEVO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD. Guía práctica de adaptación". Ed. Deusto. Bilbao, 1.990.

PEDERSEN, H. W. "LOS COSTES Y LA POLITICA DE PRECIOS". Ed. Aguilar. Madrid, 1.958 2ª Ed.

PELLICELLI, G. "LA CONTABILITA AI COSTI DI RIMPIAZZO". Rivista dei Dottori Commercialisti. Roma 1.977.

PERALES HANGLIN, Francisco. "INTERPRETACION DEL BALANCE. Ajustado al plan de cuentas oficial". Index. Madrid, 1.979.

PÉREZ ESCOLAR, R. "LA SOCIEDAD ANÓNIMA EUROPEA". Ed. Montecorvo. Madrid, 1.972.

PHAM, D.:

- "THE FOURTH DIRECTIVE AND FRENCH ACCOUNTING PRINCIPLES: SOME PROVISIONAL COMMENTARIES". Paper presented to de Workshop on EEC Harmonization and the 4th Directive. Brussels, february, 1.983.

- "TRUE AND FAIR VIEW IN FRANCE". Fourth Annual Congress of the European Accounting Association. Marcelona, abril de 1.981.

PONCE, B. "LA UNIDAD DE CUENTA EUROPEA". Revista de Instituciones Europeas, agosto de 1.977.

QUERENDEZ AUZMENDI, Francisco. "LA CONSOLIDACION CONTABLE". I.P.P. M^o Hacienda. 1.988.

QUESADA SANCHEZ, F. J.:

- "PROBLEMATICA CONTABLE DE LA IMPOSICION INDIRECTA EN ESPAÑA" Serv. de Publicaciones de la Universidad Autónoma de Madrid, 1.986.

- "CONTABILIZACION DEL IVA". Rev. Técnica Contable, noviembre y diciembre de 1.986.

RAPIN Y POLI, A. "CONTABILIDAD ANALITICA DE EXPLOTACION", Deusto, Bilbao, 1.978.

RAYBURN, L. G. "CONTABILIDAD DE COSTES". Ed. Centrum Técnicas y Científicas, S.A. 1.988.

REYES PÉREZ, Ernesto. "CONTABILIDAD DE COSTOS" (dos tomos). Ed. Limusa. México. 1.974.

REYDEL, A. "L'HARMONISATION ET LA PRÉSENTATION DES COMPTES DES SOCIÉTÉS POUR LA COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES". Revue française de comptabilité, Suplemento al nº 68 enero de 1.977.

RIVERO ROMERO, José.:

- "CONTABILIDAD DE SOCIEDADES". Ed. Trivium, S.A. Madrid 1.990.

- "CONTABILIDAD FINANCIERA" Ed. Trivium, S.A. Madrid, 1.990.

- "ANÁLISIS DE ESTADOS FINANCIEROS". Ed. Trivium, S.A. Madrid, 1.990.

RIVERO TORRE, P.:

- "ANÁLISIS DE BALANCES Y ESTADOS COMPLEMENTARIOS". Ed. Pirámide. Madrid, 1.987.

- "EL CASH-FLOW, ESTADO DE ORIGEN Y APLICACION DE FONDOS". A. P. D. 1.984.

- "CASH-FLOW". Ed. CDN Ciencias de la Dirección, 1.989.

- "LOS PRINCIPIOS CONTABLES Y LAS DIRECTRICES DE LA COMUNIDAD ECONOMICA EUROPEA". Ponencia presentada al Congreso AECA, Santander, 1,985. AECA, Monografía nº 13, 1.989.

ROBLEDO CABEZAS, H. y RODRIGUEZ LAGO, J. "EL GASTO CONTABLE DEL IMPUESTO SOBRE EL BENEFICIO EN LA CONTABILIDAD ANALITICA: UNA PROPUESTA INNOVADORA". Comunicación presentada al III Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Málaga, 1.988.

ROCAFORT NICOLAU, Alfredo y FERRER PEDROLA, Ramón.:
- "ANALISIS E INTEGRACION DE BALANCES" Ed. Hispano Europea, Barcelona, 1.983.

- "CONTABILIDAD DE COSTES". Ed. Hispano Europea, Barcelona, 1.985.

- "LA EMPRESA ESPANOLA ANTE LA ADAPTACION A LAS NORMAS CONTABLES DE LA C.E.E." Ed. Hispano Europea, Barcelona, 1.987.

- "EL IVA: APLICACION CONTABLE EN LA EMPRESA" Ed. Miquel, Barcelona, 1.985.

RODRIGUEZ DE CASTRO, Gonzalo. "CONTABILIDAD ANALITICA Y DE GESTION". Conf. Española Cajas de Ahorros, Madrid, 1.987.

ROSANES MARTI, Josep María. "CONTABILIDAD DE COSTES PARA LA TOMA DE DECISIONES". Española Desclee de Brouwer, 1.988

ROY, H. "LE PLAN COMPTABLE REVISE ET LA THERORIE DES FLUX" Revue française de comptabilité, nº 106. 1.980.

SAEZ TORRECILLA, Angel.:

- "CONTABILIDAD GENERAL". Vols. 1. y 2. Ed. Mc. Graw-Hill. Madrid, 1.988.

- "COSTES EMPRESARIALES: Su estructura contable". I.P.P. Mº de Hacienda. Madrid, 1.981.

SAEZ TORRECILLA, A y GUTIERREZ DIAZ, G. "CONTABILIDAD DE COSTES". UNED. 5ª Ed. (dos tomos). Madrid, 1.987.

SANCHEZ FERNANDEZ de VALDERRAMA, J. L.:

- "DERECHO DE SOCIEDADES COMUNITARIO Y PLAN CONTABLE EUROPEO" Rev. Técnica Contable, abril de 1.979.

- "EL TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO Y SU ACTIVACION EN EL MARCO DE LA DOCTRINA CONTABLE Y DEL BORRADOR DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD". Rev. Técnica Contable, agosto, 1986.

- "INTRODUCCION A LOS CONCEPTOS DE CONTABILIDAD SUPERIOR" (Director coordinador). Ed. Ariel, S.A. Barcelona, 1.990.

- "LA ACTIVACION DE CARGAS FINANCIERAS Y LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS". I.P.C. Monografía nº 11. Madrid, 1.987.

- "NORMALIZACION Y PLANIFICACION CONTABLE". Mº de Economía y Hacienda. Centro de Publ. Madrid, 1.989.

SCHNEIDER, Erich.:

- "CONTABILIDAD INDUSTRIAL". Ed. Aguilar. Madrid, 1.962.

- "TEORIA ECONOMICA". Ed. Aguilar. Madrid, 1.958.

SORTAIS, J. P. "OBSERVATIONS SUR LE BILAN". Economie y comptabilité, nº 131. junio de 1.980.

STEIN, Neil D. "INTERPRETACION DE ESTADOS FINANCIEROS. ORIGEN Y APLICACION DE FONDOS". ED. Deusto. 1.988.

TUA PEREDA, Jorge.:

- "ALGUNOS OBSTACULOS CON QUE SE ENFRENTA LA NORMALIZACION CONTABLE". Artículo recogido en la "Commemoración del décimo aniversario del Plan General de Contabilidad" I.P.P. Mº de Economía y Hacienda, 1.984.

- "EL PRINCIPIO DE IMAGEN FIEL: ASPECTOS JURIDICOS Y CONTABLES". Rev. Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, nº 5, junio de 1.982.

- "ESTADOS FINANCIEROS: ESPAÑA Y EL MERCADO COMUN" Ediciones del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. Madrid. 1.980.

- "LOS PRINCIPIOS CONTABLES EN EL ORDENAMIENTO JURIDICO". AECA, Monografía nº 13, 1.989.

- "PRINCIPIOS Y NORMAS DE CONTABILIDAD. HISTORIA, METODOLOGIA Y ENTORNO DE LA REGULACION CONTABLE" IPC. Mº de Economía y Hacienda. Madrid 1.983.

- "SIGNIFICADO Y FUNCIONAMIENTO CONCEPTUAL DE LOS PRINCIPIOS CONTABLES". Instituto de Censores Jurados de Cuentas. Revista Técnica, Nº 9. Madrid, 1.989.

TUA PEREDA, Jorge y LOPEZ CAMBARROS, José L. "RECIENTES DESARROLLOS DE LA REGULACION CONTABLE ESPAÑOLA". Comunicación nº 1. AECA. 1.983.

VAES, Michel C. "COMPTABILITÉ, OUTIL PRINCIPAL DE LA GESTION DES ENTREPRISES". Dunod, París, 1.970.

VELILLA BARQUERO, Manuel "LA INFORMACION CONTABLE DE LA EMPRESA ESPAÑOLA" I.P.P. Mº de Economía y Hacienda, Madrid, 1.985.

VENTOSA ROSICH, José Mª. "CONTABILIDAD ANALITICA DE EXPLOTACION". Ed. Hispano Europea. Barcelona 1.973.

VIERA DOS REIS, José. "OS DOCUMENTOS DE PRESENTAÇÃO

DE CONTAS NA C.E.E. E LA LEGISLAÇÃO PORTUGUESA" Ed. Rei dos Livros. Lisboa, 1.987.

WAYNE CORCORAN, A. "COSTOS, CONTABILIDAD, ANALISIS Y CONTROL". Edl Limusa. México, 1.983.

WILSON, Richard. "MANUAL DE CONTROL DE COSTES". Ed. Deusto. Bilbao, 1.988.

ZAPATERO HUERGA, Fdo. "MANUAL DE CONSOLIDACION DE ESTADOS FINANCIEROS DE LOS GRUPOS DE EMPRESAS". I.P.P. Mº de Hacienda. Madrid, 1.988.

DISPOSICIONES

ESPAÑA:

Ley de 17 de julio de 1.951, de régimen jurídico de las Sociedades Anónimas.

Decreto 530/1.973 de 22 de febrero, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Ley 19/1.988, de 12 de julio, por la que se crea el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Real Decreto 302/1.989, de 17 de marzo, por el que se aprueba el estatuto y la estructura orgánica del I. C. A. C.

Ley 19/1.989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea (C.E.E.) en materia de sociedades.

Real Decreto Legislativo 1564/1.989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

FRANCIA:

Loi n° 66-537 du 24 juillet 1.966, sur les sociétés commerciales.

Loi n° 83-353 du 30 avril 1.983, relative à la mise en harmonie des obligations comptables des commerçants et de certaines sociétés avec la IVe directive adoptée par le Conseil des Communautés Européennes le 25 juillet 1.978.

Décret n° 83-1.20 du 29 novembre 1.983, pris en application de la loi n° 83-353 du 30 avril 1.983 et relatif aux obligations comptables des commerçants et de certaines sociétés.

PORTUGAL:

Decreto-Lei n° 47/77, de 7 de fevereiro de aprovação do Plano Oficial de Contabilidade.

Decreto-Lei n° 74/85, de 22 de março, sobre as alterações introduzidas no Plano pelo imposto sobre o valor acrescentado.

Decreto-Lei n° 476/85, de 12 de novembro, sobre as alterações aos critérios valorimétricos das existências.

Decreto-Lei n° 228/86, de 13 de agosto, sobre a contabilização das diferenças cambiais e das embalagens comerciais retornáveis.

Código das Sociedades Comerciais, aprovado pelo Decreto-Lei nº 262/86, de 2 de setembro.

Decreto-Lei nº 274/86, de 4 de setembro, sobre a imputação de custos financeiros às imobilizações corpóreas.

Decreto-Lei nº 27/87, de 7 de fevereiro, sobre a contabilização das aplicações de tesouraria, de curto prazo, em imobilizações financeiras.

Decreto-Lei nº 410/89, de 21 de novembro, de aprovação do Plano Oficial de Contabilidade.

ANEXOS

I N D I C E

ANEXO I.	
Cuarta Directiva.....	7
ANEXO II.	
FRANCIA, PLAN COMPTABLE GÉNÉRAL.	
Lista de cuentas.....	87
Lista de cuentas abreviada.....	127
Métodos de valoración.....	132
Cuentas anuales:	
Sistema de base:	
Balance.....	158
Cuenta de resultados en forma de cuenta.....	163
Cuenta de resultados en forma de lista.....	165
Balance Plan 1.957.....	168
Cuenta de Explotación General (1.957).....	171
Cuenta de Pérdidas y Ganancias (1.957).....	172
Sistema abreviado:	
Balance.....	177
Cuenta de Resultados en forma de cuenta.....	179
Cuenta de Resultados en forma de lista.....	180
Sistema desarrollado:	
Balance.....	181
Cuenta de Resultados.....	186
Cuadro de saldos intermedios de gestión.....	187
Informaciones contenidas en el anexo.....	188
Documentos sociales.....	199
ANEXO III.	
PORTUGAL, PLANO OFICIAL DE CONTABILIDADE.	
Códigos de cuentas.....	212

Criterios de valoración.....	233
Cuentas anuales:	
Balance.....	242
Balance Plan de 1.977.....	245
Balance abreviado.....	249
Balance abreviado (1.977).....	251
Cuenta de resultados.....	253
Cuenta de resultados simplificada.....	254
Cuenta de Pérdidas y Ganancias netas (1.977)....	257
Cuenta de Resultados extraordinario (1.977).....	260
Cuenta de Resultados ejercicios anteriores (77).	261
Movimiento de la cuenta de Resultados netos (77)	261
Cuenta de Resultados por funciones.....	264
Desglose de las ventas (1.977).....	265
Contenido del anexo.....	266
Contenido del anexo abreviado.....	277
Cuadro de origen y aplicación de fondos.....	291

ANEXO IV.

ESPAÑA, PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD (Borrador).	
Cuadro de cuentas.....	294
Normas de valoración.....	320
Cuentas anuales:	
Formulación de las cuentas anuales.....	348
Balance abreviado.....	353
Balance normal.....	355
Balance Plan 1.973.....	361
Cuenta de Pérdidas y Ganancias.....	364
Cuenta de Pérdidas y Ganancias normal.....	366
Cuenta de Pérdidas y Ganancias, funcional.....	374
Cuenta de explotación (1.973).....	371
Cuenta de Resultados Extraordinarios (1.973)....	372
Cuenta de Resultados Cartera de valores (1.973)..	373
Cuenta de Pérdidas y Ganancias (1.973).....	373
Memoria	374
Memoria abreviada.....	392

ANEXO I

CUARTA
DIRECTIVA

QUATRIEME DIRECTIVE DU CONSEIL

du 25 juillet 1.978

Fondée sur l'article 54, paragraphe 3, sous g), du traité concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés

Journal Officiel des Communautés européennes n° L 222/11
du 14-8-78, L 193 du 18-7-83 et
L 314/28 du 4-12-1984

CUARTA DIRECTIVA DEL CONSEJO

de 25 de julio de 1.978¹

Basada en el artículo 54, párrafo 3, letra g), del tratado, regulando las cuentas anuales de ciertas formas de sociedades

Diario Oficial de las Comunidades Europeas n° L 222/11
de 14-8-78, L 193 de 18-7-83 y
L 314/28 de 4-12-84

QUARTA DIRECTIVA DO CONSELHO

de 25 de Julho de 1978²

Basada no artigo 54º, nº 3, alínea g), do Tratado, e relativa às contas anuais de certas formas de sociedades

Jornal Oficial das Comunidades Europeias n° L 222/11
do 14-8-78, L 193 do 18-7-83 e
L 314/28 do 4-12-84

¹ Traducción del INSTITUTO DE PLANIFICACION CONTABLE. Segunda edición actualizada. Madrid 1.986

² TRADUÇÃO OFICIAL, actualizada. CAMARA DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS.

LE CONSEIL DES COMMUNES,

vu le traité instituant la Communauté économique européenne, et notamment son article 54, paragraphe 3, sous g),

vu la proposition de la Comisión,

vu l'avis de l'Assemblée,

vu l'avis du Comité économique et social,

considérant que la coordination des dispositions nationales concernant la structure et le contenu des comptes annuels et du rapport de gestion, les modes d'évaluation ainsi que la publicité de ces documents pour ce qui concerne notamment la société anonyme et la société à responsabilité limitée revêt une importance particulière quant à la protection des associés et des tiers;

considérant qu'une coordination simultanée s'impose dans ces domaines pour les dites formes de sociétés, en raison du fait que, d'une part, l'activité de ces sociétés s'étend souvent au-delà des limites du territoire national et que, d'autre part, elles s'offrent comme garantie aux tiers que leurs patrimoines sociaux; que d'ailleurs, la nécessité et l'urgence d'une telle coordination ont été reconnues et confirmées par l'article 7, paragraphe 3, sous f), de la directive 68/151/C.E.E.

EL CONSEJO DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS,

visto el tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea, y en especial su artículo 54, párrafo 3, g),

vista la propuesta de la Comisión,

vista la opinión de la Asamblea,

vista la opinión del Consejo económico y social,

considerando que la coordinación de las disposiciones nacionales sobre la estructura y el contenido de las cuentas anuales y del informe de gestión, los métodos de valoración y la publicidad de estos documentos, en cuanto se refiere a la sociedad anónima y a la sociedad de responsabilidad limitada, reviste una importancia particular para la protección de los socios y de terceros;

considerando que se impone una coordinación simultánea en estas materias para dichas sociedades, ya que, por una parte, la actividad de las mismas rebasa a menudo los límites del territorio nacional y, por otra, ellas sólo ofrecen a los terceros como garantía el patrimonio social; además, la necesidad y la urgencia de tal coordinación han sido reconocidas y confirmadas por el artículo 7, párrafo 1, letra f), de la directiva número 68/151/C.E.E.

O CONSELHO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS,

tendo em conta o tratado que institui a Comunidade Económica Europeia e, nomeadamente, o seu artigo 54º, nº 3, alínea g),

tendo em conta a proposta da Comissão,

tendo em conta o parecer do Parlamento Europeu,

tendo em conta o parecer do Comité económico e social,

considerando que a coordenação das disposições nacionais respeitantes à estrutura e conteúdo das contas anuais e do relatório de gestão, aos métodos de avaliação, assim como à publicidade destes documentos, no que respeita nomeadamente à sociedade anónima e à sociedade de responsabilidade limitada, reveste uma importância particular quanto à protecção dos associados e de terceiros;

considerando que se impõe uma coordenação simultânea nesses domínios para as referidas formas de sociedades, já que, por um lado, a actividade dessas sociedades se estende frequentemente para além dos limites do território nacional e que, por outro lado, s'oferecem como garantia a terceiros o seu património social; que alfas, a necessidade e a urgência de uma tal coordenação foram reconhecidas e confirmadas pelo artigo 7º nº 1, alínea f), da directiva 68/151/C.E.E.;

considérant qu'il est en outre nécessaire que soient établies dans la Communauté des conditions juridiques équivalentes minimales quant à l'étendue des renseignements financiers à porter à la connaissance du public par des sociétés concurrentes;

considérant que les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que des résultats de la société; que, à cette fin, des schémas de caractère obligatoire pour l'établissement du bilan et du compte de profits et pertes doivent être prévus et que le contenu minimal de l'annexe ainsi que du rapport de gestion doit être fixé; que, toutefois, des dérogations peuvent être accordées à certains sociétés en raison de leur faible importance économique et sociale;

considérant que les comptes annuels de toutes les sociétés auxquelles la présente directive s'applique doivent faire l'objet d'une publicité conformément à la directive 68/151/C.E.E.; que, toutefois, également dans ce domaine, certaines dérogations peuvent être accordées en faveur des petites et moyennes sociétés;

considérant que les comptes annuels doivent être contrôlés par des personnes habilitées dont les qualifications minimales feront l'objet d'une coordination ultérieure et que seules les petites sociétés peuvent être exemptées de cette obligation de contrôle;

considerando que es necesario también establecer dentro de la Comunidad unas condiciones jurídicas mínimas equivalentes en cuanto al alcance de las informaciones financieras que deben facilitarse al público por las sociedades concurrentes;

considerando que las cuentas anuales deben dar una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad; que con este fin deben establecerse esquemas de carácter obligatorio para el establecimiento del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias, así como determinarse el contenido mínimo del anexo y del informe de gestión; todo ellos sin perjuicio de las excepciones que puedan acordarse para ciertas sociedades en razón de su pequeña importancia económica y social;

considerando que las cuentas anuales de las sociedades a las cuales es aplicable esta directiva deben ser objeto de publicidad conforme a la directiva 68/151/C.E.E.; sin perjuicio también de las excepciones que puedan acordarse en esta materia en beneficio de las sociedades pequeñas y medianas;

considerando que las cuentas anuales deben auditarse por personas habilitadas cuya calificación mínima será objeto de posterior coordinación, pudiendo eximirse de dicha obligación únicamente a las pequeñas sociedades;

considerando que, além disso, é necessário estabelecer na Comunidade regras jurídicas equivalentes mínimas quanto ao âmbito das informações financeiras a divulgar junto do público por sociedades concorrentes;

considerando que as contas anuais devem dar uma imagem fiel do património, da situação financeira, assim como dos resultados da sociedade; que com esta finalidade, devem prever-se esquemas de carácter obrigatório para a elaboração do balanço e da conta de ganhos e perdas e que deve fixar-se o conteúdo mínimo do anexo, assim como do relatório de gestão; que, todavia, podem ser concedidas derrogações em favor de certas sociedades tendo em conta a sua pouca importância económica e social;

considerando que as contas anuais de todas as sociedades a que se aplica a presente directiva devem ser objeto de publicidade, em conformidade com a Directiva 68/151/C.E.E.; que, todavia, igualmente neste domínio, certas derrogações podem ser concedidas em favor das pequenas e médias sociedades;

considerando que as contas anuais devem ser controladas por pessoas habilitadas cujas qualificações mínimas serão objecto de coordenação posterior e que só as pequenas sociedades podem ser isentas desta obrigação de controlo;

considérant que, lorsqu'une société fait partie d'un groupe, il est souhaitable que des comptes de groupe donnant une image fidèle des activités de l'ensemble du groupe soient publiés; que, toutefois, jusqu'à l'entrée en vigueur d'une directive du Conseil concernant les comptes consolidés, des dérogations à certaines dispositions de la présente directive s'imposent;

considérant que, pour répondre aux difficultés résultant de l'état actuel des législations de certains États membres, le délai accordé pour l'application de certaines dispositions de la présente directive doit être plus long que le délai prévu en général à cet égard,

considerando que cuando una sociedad forma parte de un grupo es deseable que se publiquen las cuentas de éste, que deben dar una imagen fiel de sus actividades; que, no obstante, hasta la entrada en vigor de una directiva del Consejo sobre las cuentas consolidadas se hace necesario establecer excepciones a la aplicación de ciertas disposiciones de la presente directiva;

considerando que, para resolver las dificultades derivadas del estado actual de las legislaciones de ciertos Estados miembros, el plazo concedido para la aplicación de ciertas disposiciones de esta directiva debe ser más amplio que el previsto en la misma con carácter general,

considerando que, quando uma sociedade faz parte de um grupo, é desejável que sejam publicadas contas do grupo; que, todavia, até à entrada em vigor de uma directiva do Conselho relativa às contas consolidadas, se torna necessário prever derrogações a certas disposições da presente directiva;

considerando que, para responder às dificuldades resultantes do estado actual das legislações de certos Estados-membros, o prazo estabelecido para a aplicação de certas disposições da presente directiva deve ser mais longo que o prazo previsto em geral a este respeito,

A ABRÉTÉ LA PRÉSENTE DIRECTIVE

Article premier

1. Les mesures de coordination prescrites par la présente directive s'appliquent aux dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres relatives aux formes de sociétés suivantes:

- pour la république fédérale d'Allemagne:

die Aktiengesellschaft, die Kommanditgesellschaft auf Aktien Gesellschaft mit beschränkter Haftung,

HA APROBADO LA PRÉSENTE DIRECTIVA

Artículo primero

1. Las medidas de coordinación prescrites por la presente directiva se aplicarán a las disposiciones legislativas, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros relativas a las siguientes formas de sociedades:

- para la República Federal de Alemania:

die Aktiengesellschaft, die Kommanditgesellschaft auf Aktien, die Gesellschaft mit beschränkter Haftung;

ADOPTO A PRÉSENTE DIRECTIVA

Artigo 1.º

1. As medidas de coordenação prescritas pela directiva aplicam-se às disposições legislativas, regulamentares e administrativas dos Estados membros respeitantes às seguintes formas de sociedades:

- na República Federal da Alemanha:

die Aktiengesellschaft, die Kommanditgesellschaft auf Aktien, die Gesellschaft mit beschränkter Haftung;

- pour la Belgique:

la société anonyme/de naamloze vennootschap, la société en commandite par actions/de commanditaire vennootschap op aandelen, la société de personnes à responsabilité limitée/de personen vennootschap met beperkte aansprakelijkheid,

- pour le Danemark:

aktieselskaber, kommanditaktieselskaber, anpartselskaber;

- pour la France:

la société anonyme, la société en commandite par actions, la société à responsabilité limitée;

- pour l'Irlande:

public companies limited by shares or by guarantee, private companies limited by shares or by guarantee,

- pour l'Italie:

la società per azioni, la società in accomandita per azioni, la società a responsabilità limitata;

- pour le Luxembourg:

la société anonyme, la société en commandite par actions, la société à responsabilité limitée;

- pour les Pays-Bas:

de naamloze vennootschap, de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid;

- para Bélgica:

la société anonyme/de naamloze vennootschap, la société en commandite par actions/de commanditaire vennootschap op aandelen, la société de personnes à responsabilité limitée/de personen vennootschap met beperkte aansprakelijkheid;

- para Dinamarca:

aktieselskaber, kommanditaktieselskaber, anpartselskaber;

- para Francia:

la société anonyme, la société en commandite par actions, la société à responsabilité limitée;

- para Irlanda:

public companies limited by shares or by guarantee, private companies limited by shares or by guarantee;

- para Italia:

la società per azioni, la società in accomandita per azioni, la società a responsabilità limitata;

- para Luxemburgo:

la société anonyme, la société en commandite par actions, la société à responsabilité limitée;

- para los Países Bajos:

de naamloze vennootschap, de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid;

- na Bèlgica:

La société anonyme/de naamloze vennootschap, la société en commandite par actions/de commanditaire vennootschap op aandelen, la société de personnes à la responsabilité limitée/de personen vennootschap met beperkte aansprakelijkheid;

- na Dinamarca:

aktieselskaber, kommanditaktieselskaber, anpartselskaber;

- na França:

La société anonyme, la société en commandite par actions, la société à responsabilité limitée;

- na Irlanda:

public companies limited by shares or by guarantee, private companies limited by shares or by guarantee;

- na Itália:

la società per azioni, la società in accomandita per azioni, la società a responsabilità limitata;

- no Luxemburgo:

la société anonyme, la société en commandite par actions, la société à responsabilité limitée;

- nos Países Baixos:

de naamloze vennootschap, de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid;

- pour le Royaume-Uni:

public companies limited by shares or by guarantee, private companies limited by shares or by guarantee.

2. Jusqu'à coordination ultérieure, les États membres peuvent ne pas appliquer la présente directive aux banques et à d'autres établissements financiers ainsi qu'aux sociétés d'assurances.

- para el Reino Unido:

public companies limited by shares or by guarantee, private companies limited by shares or by guarantee.

2. Hasta que se lleve a efecto una coordinación ulterior, los Estados miembros estarán facultados para no aplicar la presente directiva a los bancos y otros establecimientos financieros, así como a las sociedades de seguros.

- no Reino Unido:

public companies limited by shares or by guarantee, private companies limited by shares or by guarantee.

2. Até coordinação ulterior, os Estados membros podem não aplicar a presente directiva aos bancos e a outros estabelecimentos financeiros, assim como às sociedades de seguros.

SECTION PREMIERE

Dispositions générales

Article 2

1. Les comptes annuels comprennent le bilan, le compte de profits et pertes ainsi que l'annexe. Ces documents forment un tout.

2. Les comptes annuels doivent être établis avec clarté et en conformité avec la présente directive.

3. Les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que des résultats de la société.

SECCION PRIMERA

Disposiciones generales

Artículo 2

1. Las cuentas anuales comprenden el balance, las cuentas de pérdidas y ganancias y el anexo. Estos documentos forman una unidad.

2. Las cuentas anuales deberán establecerse con claridad y de conformidad con la presente directiva.

3. Las cuentas anuales deberán dar una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad.

SECÇÃO I

Disposições gerais

Artigo 2º

1. As contas anuais compreendem o balanço, a conta de ganhos e perdas e o anexo. Estes documentos formam um todo.

2. As contas anuais devem ser estabelecidas com clareza e em conformidade com a presente directiva.

3. As contas anuais devem dar uma imagem fiel do património, da situação financeira, assim como dos resultados da sociedade.

4. Lorsque l'application de la présente directive ne suffit pas pour donner l'image fidèle visée au paragraphe 3, des informations complémentaires doivent être fournies.

5. Si, dans des cas exceptionnels, l'application d'une disposition de la présente directive se révèle contraire à l'obligation prévue au paragraphe 3, il y a lieu de déroger à la disposition en cause afin qu'une image fidèle au sens du paragraphe 3 soit donnée. Une telle dérogation doit être mentionnée dans l'annexe et dûment motivée, avec indication de son influence sur le patrimoine, la situation financière et les résultats. Les États membres peuvent préciser les cas exceptionnels et fixer le régime dérogatoire correspondant.

6. Les États membres peuvent autoriser ou exiger la divulgation dans les comptes annuels d'autres informations en plus de celles dont la divulgation est exigée par la présente directive.

4. Cuando la aplicación de la presente directiva no sea suficiente para dar la imagen fiel señalada en el párrafo 3, se suministrarán informaciones complementarias.

5. Si, en casos excepcionales, la aplicación de una disposición de la presente directiva se manifiesta incompatible con la obligación prevista en el párrafo 3, se considerará que tal disposición no es aplicable, a fin de que se dé la imagen fiel en el sentido del citado párrafo. Todo lo cual se mencionará, explicando su motivación, en el anexo, e indicando también su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados. Los Estados miembros estarán facultados para determinar los casos excepcionales y para establecer el régimen derogatorio correspondiente.

6. Los Estados miembros podrán autorizar o exigir que se incluyan en las cuentas anuales, para su divulgación, otras informaciones, además de las previstas con esta finalidad en la presente directiva.

4. Quando a aplicação da presente directiva não for suficiente para dar a imagem fiel mencionada no nº 3, devem ser fornecidas informações complementares.

5. Se, em casos excepcionais, a aplicação de uma disposição da presente directiva se revelar contrária à obrigação prevista no nº 3, deve derogar-se a disposição em causa de modo que seja dada uma imagem fiel na acepção do nº 3. Uma tal derrogação deve ser mencionada no anexo e devidamente justificada, com indicação da sua influência sobre o património, a situação financeira, e os resultados. Os Estados membros podem especificar os casos excepcionais e fixar o regime derogatório correspondente.

6. Os Estados membros podem autorizar ou exigir a divulgação nas contas anuais de outras informações além daquelas cuja divulgação é exigida pela presente directiva.

SECTION 2

Disposições générales concernant le bilan et le compte de profits et pertes

SECCION 2

Disposiciones generales sobre el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias

SECÇÃO 2

Disposições gerais relativas ao balanço e à conta de ganhos e perdas

Article 3

La structure du bilan et celle du compte de profits et pertes, spécialement quant à la forme retenue pour leur présentation, ne peuvent pas être modifiées d'un exercice à l'autre. Des dérogations à ce principe sont admises dans des cas exceptionnels. Lorsqu'il est fait usage de telles dérogations, celles-ci doivent être mentionnées dans l'annexe et dûment motivées.

Artículo 3

La estructura del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias, especialmente en cuanto a la forma elegida para su presentación, no podrá modificarse de un ejercicio a otro. En casos excepcionales se admitirá la no aplicación de este principio; lo cual se mencionará, explicando su motivación, en el anexo.

Artigo 3º

A estrutura do balanço e a da conta de ganhos e perdas, especialmente quanto à forma prevista para a sua apresentação, não podem ser modificadas de exercício para exercício. Em casos excepcionais são admissíveis derrogações, estas devem ser mencionadas no anexo e devidamente justificadas.

Article 4

1. Dans le bilan, ainsi que dans le compte de profits et pertes, les postes prévus aux articles 9, 10 et 23 à 26 doivent apparaître séparément dans l'ordre indiqué, une subdivision plus détaillée des postes est autorisée à condition qu'elle respecte la structure des schémas. De nouveaux postes peuvent être ajoutés dans la mesure où leur contenu n'est couvert par aucun des postes prévus dans les schémas. Une telle subdivision ou un tel ajout peut être imposé par les Etats membres.

Artículo 4

1. En el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias figurarán separadamente y en el orden indicado las partidas previstas en los artículos 9, 10 y 23 a 26. A condición de que se respete esta estructura de los esquemas podrán formularse subdivisiones más detalladas de las partidas. Podrán añadirse también nuevas partidas en la medida en que su contenido no esté cubierto por las previstas en los esquemas. Los Estados miembros estarán facultados para imponer obligatoriamente tales subdivisiones o la inclusión de partidas nuevas.

Artigo 4º

1. No balanço e na conta de ganhos e perdas as rubricas previstas nos artigos 9º, 10º, e 23º a 26º devem aparecer separadamente pela orden indicada. É autorizada uma subdivisão mais pormenorizada das rubricas, desde que respeite a estrutura dos esquemas. Podem ser acrescentadas novas rubricas na medida em que o seu conteúdo não esteja abrangido por nenhuma das rubricas previstas nos esquemas. Os Estados membros podem impôr essa subdivisão ou acréscimo.

2. La structure, la nomenclature et la terminologie des postes du bilan et du compte de profits et pertes qui sont précédés de chiffres arabes doivent être adaptées lorsque la nature particulière de l'entreprise l'exige. Une telle adaptation peut être imposée par les États membres aux entreprises faisant partie d'un secteur économique déterminé.

3. Les postes du bilan et du compte de profits et pertes qui son précédés de chiffres arabes peuvent être regroupés:

a) lorsqu'ils ne présentent qu'un montant négligeable au regard de l'objectif de l'article 2, paragraphe 1;

b) lorsque le regroupement favorise la clarté, à condition que les postes regroupés soient présentés d'une façon distincte dans l'annexe. Une tel regroupement peut être imposé par les États membres.

4. Chacun des postes du bilan et du compte de profits et pertes doit comporter l'indication du chiffre relatif au poste correspondant de l'exercice précédent. Les États membres peuvent prévoir que, lorsque ces chiffres ne sont pas comparables, le chiffre de l'exercice précédent doit être adapté. En tout cas, l'absence de comparabilité et, le cas échéant, l'adaptation des chiffres doivent être signalées dans l'annexe et dûment commentées.

2. La estructura, la nomenclatura y la terminología de las partidas del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias que van precedidas de números árabes se adaptarán cuando lo exiga la naturaleza particular de la empresa. Tal adaptación podrá imponerse por los Estados miembros a las empresas que formen parte de un sector económico determinado.

3. Podrán reagruparse las partidas del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias si van precedidas de números árabes:

a) cuando su importe carezca de significado a los efectos del objetivo del artículo 2, párrafo 3;

b) cuando la reagrupación favorezca la claridad, a condición de que las partidas reagrupadas se presenten separadas en el anexo. Una reagrupación de este tipo podrá ser impuesta por los Estados miembros.

4. En cada una de las partidas del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias figurará también la cifra correspondiente del ejercicio precedente. Cuando esta cifra no sea comparable con la del ejercicio a que se refieren dichos documentos, los Estados miembros podrán prever la adaptación de la primera. La falta de comparabilidad y, en su caso, el hecho de la adaptación indicada se señalarán, con su debido comentario, en el anexo.

2. A estrutura, a nomenclatura e a terminología das rubricas do balanço e da conta de ganhos e perdas que são precedidas de algarismos árabes devem ser adaptadas quando o exigir a natureza particular da empresa. Uma tal adaptação pode ser imposta pelos Estados membros às empresas que façam parte de um determinado sector económico.

3. As rubricas do balanço e da conta de ganhos e perdas que são precedidas de algarismos árabes podem ser agrupadas:

a) Quando apresentem um valor pouco significativo face ao objetivo do artigo 2º, nº 3;

b) Quando o agrupamento favoreça a clareza, com a condição de que as rubricas agrupadas sejam apresentadas de forma separada no anexo. Um tal agrupamento pode ser imposto pelos Estados membros.

4. Cada uma das rubricas do balanço e da conta de ganhos e perdas deve comportar a indicação do valor relativo à rubrica correspondente do exercício anterior. Os Estados membros podem prever que, quando esses valores não sejam comparáveis, o valor do exercício precedente deva ser adaptado. Em todo o caso, a falta de comparabilidade e, sendo caso disso, a adaptação dos valores devem ser assinaladas no anexo e devidamente comentadas.



5. sauf s'il existe un poste correspondant de l'exercice précédent conformément au paragraphe 4, un poste du bilan ou du compte de profits et pertes qui ne comporte aucun chiffre n'est pas indiqué.

5. Salvo el caso en que, conforme al párrafo 4, exista una partida del ejercicio precedente, no figurarán en el balance ni en la cuenta de pérdidas y ganancias aquéllas que no tengan cantidad.

5. Salvo se existir uma rubrica correspondente ao exercicio precedente em conformidade com o nº 4, uma rubrica do balanço ou da conta de ganhos e perdas que não comporte qualquer valor não é mencionada.

Article 5

Artículo 5

Artigo 5º

1. Par dérogation à l'article 4, paragraphes 1 et 2, les États membres peuvent prévoir des schémas particuliers pour les comptes annuels des sociétés d'investissement, ainsi que pour ceux des sociétés de participation financière, à condition que ces schémas donnent de ces sociétés une image équivalente à celle prévue à l'article 2, paragraphe 3.

1. Como excepción al artículo 4, párrafo 1 y 2, los Estados miembros estarán facultados para establecer esquemas particulares de cuentas anuales para las sociedades de inversión y para las sociedades de participación financiera, siempre que dichos esquemas den de estas sociedades una imagen equivalente a la prevista en el artículo 2, párrafo 3.

1. Por derrogação ao artigo 4º, nos. 1 e 2, os Estados membros podem prever esquemas específicos relativamente às contas anuais das sociedades de investimento, bem como, no que respeita às sociedades de participação financeira, com a condição de que estes esquemas deem dessas sociedades, uma imagem equivalente à prevista no artigo 2º, nº 3.

2. Par sociétés d'investissement au sens de la présente directive, on entend exclusivement:

2. En el sentido de la presente directiva se entenderá exclusivamente que son sociedades de inversión:

2. Por sociedades de investimentos, para efeitos da presente directiva, entende-se exclusivamente:

a) les sociétés dont l'objet unique est de placer leurs fonds en valeurs mobilières variées et en d'autres valeurs dans le seul but de répartir les risques d'investissement et de faire bénéficier leurs actionnaires ou associés des résultats de la gestion de leurs avoirs;

a) las sociedades cuyo único objeto es colocar sus fondos en valores mobiliarios e inmobiliarios variados, así como en otros valores, con la única finalidad de repartir los riesgos de la inversión y de beneficiar a sus accionistas o socios con los resultados de la gestión de sus patrimonios;

a) As sociedades cujo objecto único é colocar os seus fundos em diversos valores mobiliários, em diversos valores imobiliários e noutros valores com a única finalidade de repartir os riscos de investimento e de fazer beneficiar os seus accionistas ou associados dos resultados da gestão dos seus capitais;

b) les sociétés liées aux sociétés d'investissement à capital fixe si l'objet unique de ces sociétés liées est d'acquérir des actions entièrement libérées émise par ces sociétés d'investissement, sans préjudice de l'article 20, paragraphe 1, sous b), de la directive 77/91/C.E.E.

b) las sociedades vinculadas a las sociedades de inversión de capital fijo cuando el único objeto de las primeras es adquirir acciones totalmente liberadas emitidas por las segundas, sin perjuicio del artículo 20, párrafo 1, letra b), de la directiva 77/91/C.E.E.

b) As sociedades coligadas com sociedades de investimento de capital fixo, se o único objecto daquelas sociedades coligadas é o de adquirir acções inteiramente liberadas emitidas por essas sociedades de investimento, sem prejuízo do artigo 20º, nº 1, alínea b), da Directiva 77/91/CEE.

3. Par sociétés de participation financière au sens de la présente directive, on entend exclusivement les sociétés dont l'objet unique est la prise de participations dans d'autres entreprises ainsi que la gestion et la mise en valeur de ces participations sans que ces sociétés s'immiscent directement ou indirectement dans la gestion de ces entreprises, sans préjudice des droits que les sociétés de participation financière détiennent en leur qualité d'actionnaires ou d'associés. Le respect des limites imposées aux activités de ces sociétés doit pouvoir être contrôlé par une autorité judiciaire ou administrative.

Article 6

Los Estados miembros pueden autorizar o prescribir la adaptación de los esquemas del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias para expresar la afectación de los resultados.

Artículo 6

Os Estados membros podem autorizar ou prescrever a adaptação dos esquemas do balanço e da conta de ganhos e perdas, afin de evidenciar a afectação dos resultados.

Artigo 6º

SECCION 3

Structure du bilan

3. En el sentido de la presente directiva se entenderá exclusivamente que son sociedades de participación financiera aquellas cuyo único objeto es la toma de participación en otras empresas, así como la gestión y la explotación de estas participaciones, sin que dichas sociedades se inmiscuyan directa o indirectamente en la gestión de las referidas empresas; y todo esto sin perjuicio de los derechos que les correspondan por su calidad de accionistas o socios. El respeto a los límites impuestos a las actividades de las sociedades de participación financiera deberá poder controlarse por una autoridad judicial o administrativa.

Artículo 6

Se prohíben las compensaciones entre partidas del activo y del pasivo y entre partidas de gastos e ingresos.

Artículo 7

É proibida qualquer compensação entre contas do activo e do passivo, ou entre contas de custos e proveitos.

SECCION 3

Estructura del balance

3. Por sociedades de participação financeira, para efeito da presente directiva, entende-se exclusivamente as sociedades cujo objecto único é a tomada de participações noutras empresas, assim como a gestão e valorização dessas participações sem que estas sociedades interfiram directa ou indirectamente na gestão dessas empresas, sem prejuizo dos direitos que as sociedades de participação financeira têm na sua qualidade de accionistas ou associados. O respeito dos limites impostos às actividades dessas sociedades deve poder ser controlado por uma autoridade judicial ou administrativa.

Artigo 6º

Artigo 7º

SECCÃO 3

Estrutura do balanço

Article 8

Pour la présentation du bilan, les Etats membres prévoient l'un des deux schémas ou les deux schémas contenus dans les articles 9 et 10. Si un Etat membre prévoit les deux schémas, il peut laisser aux sociétés le choix entre ces deux schémas.

Artículo 8

Para la presentación del balance, los Estados miembros establecerán uno de los dos esquemas o los dos esquemas contenidos en el artículo 9 y 10. Cuando un Estado miembro establezca los dos esquemas podrá facultar a las sociedades para que elijan entre ambos.

Artigo 8º

No que respeita à apresentação do balanço, os Estados membros preverão um dos dois esquemas ou os dois esquemas contidos nos artigos 9º e 10º. Se um Estado membro prever os dois esquemas, pode deixar às sociedades a escolha entre esses dois esquemas.

Article 9

ACTIF

A. CAPITAL SOBCRIT NON VERSE.

font appelé

À moins que la législation nationale ne prévoie l'inscription du capital appelé au passif. Dans ce cas, la partie du capital appelée mais non encore versée doit figurer soit au poste A à l'actif, soit au poste D, II, 5 à l'actif.

B. FRAIS D'ETABLISSEMENT.

Tels qu'ils son définis par la législation nationale et pour autant que celle-ci autorise leurs inscription à l'actif. La législation nationale peut également prévoir l'inscription des frais d'établissement comme premier poste sous 'Immobilisations incorporelles'.

Artículo 9

ACTIVO

A. CAPITAL SUSCRITO NO DESEMBOLSADO.

Pero reclamado su desembolso.

(salvo que la legislación nacional prevea la inscripción del capital suscrito no desembolsado, pero reclamado su desembolso, en el pasivo. En este caso, la parte del capital que se encuentre en las indicadas condiciones figurará, bien en la partida A, bien en la partida D, II, 5, ambas del activo).

B. GASTOS DE ESTABLECIMIENTO.

Tal y como estén definidos por la legislación nacional, siempre que ésta autorice su inscripción en el activo. La legislación nacional podrá prever la inscripción de los gastos de establecimiento como primera partida de 'Inmovilizaciones inmateriales'.

Artigo 9º

ACTIVO

A. CAPITAL SUBSCRITO NÃO REALIZADO.

Com indicação da parte exigida.

(a menos que a legislação nacional preveja a inscrição do capital exigido no passivo. Neste caso, a parte do capital exigido mas ainda não realizado deve figurar ou na rubrica A do activo ou na rubrica D, II, 5, do activo).

B. DESPESAS DE ESTABELECIMENTO.

Tal como são definidas pela legislação nacional e desde que esta autorize a sua inscrição no activo. A legislação nacional pode igualmente prever a inscrição das despesas de estabelecimento como primeira rubrica em 'Imobilizações incorpóreas'.

C. ACTIF IMMOBILISE.

I. Immobilisations incorporelles.

1. Frais de recherche et de développement, pour autant que la législation nationale autorise leur inscription à l'actif.

2. Concessions, brevets, licences, marques, ainsi que droits et valeurs similaires, s'ils ont été:

a) acquis à titre onéreux, sans devoir figurer au poste C, I, 3;

b) créés par l'entreprise elle-même, pour autant que la législation nationale leur inscription à l'actif.

3. Fonds de commerce, dans la mesure où il a été acquis à titre onéreux.

4. Acomptes versés.

II. Immobilisations corporelles.

1. Terrains et constructions.

2. Installations techniques et machines.

3. Autres installations, outillage et mobilier.

C. ACTIVO INMOVILIZADO.

I. Inmovilizaciones inmateriales.

1. Gastos de investigación y desarrollo, siempre que la legislación nacional autorice su inscripción en el activo.

2. Concesiones, patentes, licencias, marcas, así como los derechos y valores similares en el caso de haber sido:

a) adquiridos a título oneroso, sin tener que figurar en la partida C, I, 3;

b) creados por la misma empresa, siempre que la legislación nacional autorice su inscripción en el activo.

3. Fondo de comercio, en la medida en que haya sido adquirido a título oneroso.

4. Anticipos.

II. Inmovilizaciones materiales.

1. Terrenos y construcciones.

2. Instalaciones técnicas y maquinaria.

3. Otras instalaciones, utillaje y mobiliario.

C. ACTIVO IMOBILIZADO.

I. Imobilizações incorpóreas.

1. Despesas de investigação e de desenvolvimento, desde que a legislação nacional autorize a sua inscrição no activo.

2. Concessões, patentes, licenças, marcas, assim como os direitos e valores similares, se foram:

a) Adquiridos a título oneroso, sem dever figurar na rubrica C, I, 3;

b) Criados pela própria empresa, desde que a legislação nacional autorize a sua inscrição no activo.

3. Frespasse, na medida em que tenha sido adquirido a título oneroso.

4. Adiantamentos por conta.

II. Imobilizações corpóreas.

1. Terrenos e construções.

2. Instalações técnicas e máquinas.

3. Outras instalações, utensílios e mobiliário.

4. Acomptes versés et immobilisations corporelles en cours.	4. Anticipos e immobilizaciones materiales en curso.	4. Adiantamentos por conta e inobiliações corpóreas em curso.
III. Immobilisations financières.	III. Inmovilizaciones financieras.	III. Inobiliações financeiras.
1. Parts dans des entreprises liées.	1. Participaciones en empresas del grupo.	1. Partes de capital em empresas coligadas.
2. Créances sur des entreprises liées	2. Créditos conta empresas del grupo.	2. Créditos sobre empresas coligadas.
3. Participations.	3. Participaciones.	3. Participações.
4. Créances sur des entreprises avec lesquelles la société a un lien de participation.	4. Créditos contra empresas con las cuales la sociedad tiene un vínculo de participación.	4. Créditos sobre empresas com as quais a sociedade tem um elo de participação.
5. Titre ayant le caractère d'immobilisations.	5. Títulos con carácter de inmovilizaciones.	5. Títulos com a característica de inobiliações.
6. Autres prêts.	6. Otros préstamos.	6. Outros empréstimos.
7. Actions propres ou parts propres (avec indication de leur valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, de leur pair comptable) dans la mesure où la législation nationale autorise leur inscription au bilan.	7. Acciones propias o participaciones propias (con indicación del valor nominal o, en su defecto, del valor contable) en la medida en que la legislación nacional autorice su inscripción en el balance.	7. Acções próprias ou quotas próprias (com a indicação de seu valor nominal ou, na falta de valor nominal, do seu equivalente contábil) na medida em que a legislação nacional autorize a sua inscrição no balanço.
B. ACTIF CIRCULANT.	D. ACTIVO CIRCULANTE.	D. ACTIVO CIRCULANTE.
I. Stocks.	I. Existencias.	I. Existencias.
1. Matières premières et consommables.	1. Materias primas y consumibles.	1. Matérias-primas e de consumo.
2. Produits en cours de fabrication.	2. Productos en curso de fabricación.	2. Produtos em curso de fabrico.

3. Produits finis et marchandises.

3. Productos acabados y mercancías.

3. Produtos acabados e mercadorias.

4. Acomptes versés.

4. Anticipos.

4. Adiantamentos por conta.

II. Créances.

(Le montant des créances dont la durée résiduelle est supérieure à un an doit être indiqué séparément pour chacun des postes ci-dessous).

II. Créditos.

(El importe de los créditos o la parte residual de los mismos con vencimiento en plazo superior a un año se expresarán por separado en cada una de las partidas que se indican a continuación).

II. Créditos.

(O montante dos créditos cuja duração residual é superior a um ano deve ser indicado separadamente para cada uma das rubricas abaixo).

1. Créances résultant de ventes et prestations de services.

1. Créditos procedentes de ventas y prestaciones de servicios.

1. Créditos resultantes de vendas e de prestações de serviços.

2. Créances sur des entreprises liées

2. Créditos contra empresas del grupo

2. Créditos sobre empresas coligadas.

3. Créances sur des entreprises avec lesquelles la société a un lien de participation.

3. Créditos contra empresas con las cuales la sociedad tiene un vínculo de participación.

3. Créditos sobre empresas com as quais a sociedade tem um elo de participação.

4. Autres créances.

4. Otros créditos.

4. Outros créditos.

5. Capital souscrit, appelé mais non versé (à moins que la législation nationale ne prévoie l'inscription du capital appelé au poste A à l'actif).

5. Capital suscrito no desembolsado, pero reclamado su desembolso (salvo que la legislación nacional prevea su inscripción en la partida A del activo).

5. Capital subscrito, exigido, mas não realizado (à não ser que a legislação nacional preveja a inscrição do capital exigido na rubrica A do activo).

6. Comptes de régularisation (à moins que la législation nationale ne prévoie l'inscription des comptes de régularisation au poste B à l'actif).

6. Cuentas de regularización (salvo que la legislación nacional prevea la inscripción de estas cuentas en la partida B del activo).

6. Contas de regularização (à não ser que a legislação nacional preveja a inscrição das contas de regularização na rubrica B do activo).

III. Valeurs mobilières.

III. Valores mobiliarios.

III. Valores mobiliários.

1. Parts dans des entreprises liées.

1. Participaciones en empresas del grupo.

1. Partes de capital em empresas coligadas.

2. Actions propres ou parts propres avec indication de leur valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, de leur pair comptable dans la mesure où la législation nationale autorise leur inscription au bilan.

2. Acciones propias o participaciones propias (con indicación del valor nominal o, en su defecto, del valor contable) en la medida en que la legislación nacional autorice su inscripción en el balance.

2. Acções próprias ou quotas próprias (com a indicação do seu valor nominal ou, na falta de valor nominal, do seu equivalente contabilístico) na medida em que a legislação nacional autorize a sua inscrição no balanço.

3. Autres valeurs mobilières.

3. Otros valores mobiliarios.

3. Outros valores mobiliários.

IV. Avoirs en banques, avoirs en compte de chèques postaux, chèques et encaisse.

IV. Efectivo en bancos, en cuenta de cheques postales, en cheques y en caja.

IV. Depósitos bancários e caixa.

E. COMPTES DE REGULARISATION.

E. CUENTAS DE REGULARIZACION.

E. CONTAS DE REGULARIZAÇÃO.

À moins que la législation nationale ne prévienne l'inscription des comptes de régularisation au poste D, II, 6, à l'actif).

(salvo que la legislación nacional prevea la inscripción de esas cuentas en la partida D, II, 6, del activo).

(a não ser que a legislação nacional preveja a inscrição das contas de regularização na rubrica D, II, 6, do activo).

F. PERTE DE L'EXERCICE.

F. PERDIDA DEL EJERCICIO.

F. PREJUÍZO DO EXERCÍCIO.

À moins que la législation nationale ne prévienne son inscription au poste A, VI, au passif).

(salvo que la legislación nacional prevea su inscripción en la partida A, VI, del pasivo).

(a não ser que a legislação nacional preveja a sua inscrição na rubrica A, VI, do passivo).

PASSIF

PASIVO

PASSIVO

1. CAPITAUX PROPRES.

A. CAPITALES PROPIOS.

A. CAPITAIS PROPRIOS.

I. Capital souscrit.

(à moins que la législation nationale ne prévoie l'inscription du capital appelé sous ce poste. Dans ce cas, les montants du capital souscrit et du capital versé doivent être mentionnés séparément).

I. Capital suscrito.

(salvo que la legislación nacional prevea la inscripción del capital suscrito no desembolsado, pero reclamado su desembolso en esta partida. En este caso, los importes del capital suscrito y del capital desembolsado figurarán por separado).

I. Capital subscrito.

(a não ser que a legislação nacional preveja a inscrição do capital exigido nesta rubrica. Neste caso, os montantes do capital subscrito e do capital realizado devem ser mencionados separadamente).

II. Primes d'émission.

II. Primas de emisión.

II. Prémios de emissão.

III. Réserve de réévaluation.

III. Reserva de revalorización.

III. Reserva de reavaliação.

IV. Réserves.

IV. Reservas.

IV. Reservas.

1. Réserve légale dans la mesure où la législation nationale impose la constitution d'une telle réserve.

1. Reserva legal, en la medida en que la legislación nacional imponga la constitución de esta reserva.

1. Reserva legal, na medida em que a legislação imponha a constituição de uma tal reserva.

2. Réserve pour actions propres ou parts propres, dans la mesure où la législation nationale impose la constitution d'une telle réserve, sans préjudice de l'article 22, paragraphe 1, sous b), de la directive 77/91/C.E.E.

2. Reserva para acciones propias o participaciones propias, en la medida en que la legislación nacional imponga la constitución de esta reserva, sin perjuicio del artículo 22, párrafo 1, letra b), de la directiva 77/91/C.E.E.

2. Reserva para acções próprias ou quotas próprias, na medida em que a legislação nacional imponha a constituição de uma tal reserva, sem prejuízo do artigo 22º, parágrafo 1, alínea b), da directiva 77/91/C.E.E.

3. Réserves statutaires.

3. Reservas estatutarias.

3. Reservas estatutárias.

4. Autres réserves.

4. Otras reservas.

4. Outras reservas.

V. Résultats reportés.

V. Resultados de ejercicios anteriores.

V. Resultados transitados.

VI. Résultat de l'exercice.

(à moins que la législation nationale ne prévoie l'inscription de ce poste aux postes F à l'actif ou E au passif).

B. PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES.

1. Provisions pour pensions et obligations similaires.

2. Provisions pour impôts.

3. Autres provisions.

C. DETTES.

Le montant des dettes dont la durée résiduelle n'est pas supérieure à un an et le montant de dettes dont la durée résiduelle est supérieure à un an doivent être indiqués séparément pour chacun des postes ci-dessous ainsi que pour l'ensemble de ces postes).

1. Emprunts obligataires, avec mention séparé des emprunts convertibles.

2. Dettes envers des établissements de crédit.

VI. Resultado del ejercicio.

(salvo que la legislación nacional prevea su inscripción en las partidas F del activo o E del pasivo).

B. PROVISIONES PARA RIZGOS Y GASTOS.

1. Provisiones para pensiones y obligaciones similares.

2. Provisiones para impuestos.

3. Otras provisiones.

C. DEUDAS.

El importe de las deudas a la parte residual de las mismas con vencimiento en plazo no superior a un año se expresará por separado de aquellas en que dicho vencimiento sea más largo. Esta indicación debe aplicarse en cada una de las partidas que figuran a continuación, así como al conjunto de todas ellas).

1. Empréstitos, expresando separadamente los convertibles.

2. Deudas a establecimiento de crédito.

VI. Resultado do exercício.

(a não ser que a legislação nacional preveja a inscrição desta conta nas rubricas F do activo e E do passivo).

B. PROVISÕES PARA RISCOS E ENCARGOS.

1. Provisões para pensões e obrigações similares.

2. Provisões para impostos.

3. Outras provições.

C. DIVIDAS.

o montante das dívidas cuja duração residual não é superior a um ano e o montante das dívidas cuja duração residual é superior a um ano devem ser indicados separadamente cada uma das rubricas abaixo mencionadas, assim como para o conjunto das mesmas).

1. Empréstitos por obrigações, com menção separada dos empréstitos convertíveis.

2. Dívidas aos estabelecimentos de crédito.

3. Acomptes reçus sur commandes pour autant qu'ils ne sont pas déduits des stocks de façon distincte.

3. Anticipos sobre pedidos, cuando no se deduzcan del importe de las existencias.

3. Adiantamentos recebidos sobre encomendas, na medida em que não sejam deduzidos das existências de maneira distinta.

4. Dettes sur achats et prestations de services.

4. Deudas por compras y prestaciones de servicios.

4. Dívidas por compras e prestações de serviços.

5. Dettes représentés par des effets de commerce.

5. Deudas representadas por efectos de comercio.

5. Dívidas representadas por letras e outros títulos a pagar.

6. Dettes envers des entreprises liées.

6. Deudas a empresas del grupo.

6. Dívidas a empresas coligadas.

7. Dettes envers des entreprises avec lesquelles la société a un lien de participation.

7. Deudas a empresas con las cuales la sociedad tiene un vínculo de participación.

7. Dívidas a empresas com as quais a sociedade tem um elo de participação.

8. Autres dettes, dont dettes fiscales et dettes au titre de la sécurité sociale.

8. Otras deudas, como las deudas (fiscales y las de la seguridad social).

8. Outras dívidas, entre as quais dívidas (fiscais a título de segurança social).

9. Comptes de régularisation (à moins que la législation nationale ne prévoie l'inscription des comptes de régularisation au poste D au passif).

9. Cuentas de regularización (salvo que la legislación nacional prevea la inscripción de estas cuentas bajo la partida D del pasivo).

9. Contas de regularização (a não ser que a legislação nacional preveja a inscrição das contas de regularização oa rubrica D do passivo).

D. COMPTES DE REGULARISATION.

D. CUENTAS DE REGULARIZACION.

D. CONTAS DE REGULARIZAÇÃO.

(à moins que la législation nationale ne prévoie l'inscription des comptes de régularisation au poste C, 9, au passif).

(salvo que la legislación nacional prevea la inscripción de estas cuentas en la partida C, 9, del pasivo).

(a não ser que a legislação nacional preveja a inscrição das contas de regularização na rubrica C, 9, do passivo).

E. BÉNÉFICE DE L'EXERCICE.

E. BENEFICIO DEL EJERCICIO.

E. LUCRO DO EXERCICIO.

(à moins que la législation nationale ne prévoie son inscription au poste A, VI, au passif).

(salvo que la legislación nacional prevea su inscripción en la partida A, VI, del pasivo).

(a não ser que a legislação nacional preveja a sua inscrição na conta A, VI, do passivo).

Article 10**Artículo 10****Artigo 10º****A. CAPITAL SOUSCRIT NON VERSÉ.****A. CAPITAL SUSCRITO NO DESEMBOLSADO.****CAPITAL SUBSCRITO NAO REALIZADO.**

Dont appelé.

Reclamado su desembolso.

Com indicação da parte erigida.

(à moins que la législation nationale ne prévoie l'inscription du capital appelé au poste B. Dans ce cas, la partie du capital appelé mais non encore versée doit figurer soit au poste A, soit au poste D, II, 5,)).

(salvo que la legislación nacional prevea la inscripción del capital suscrito no desembolsado, pero reclamado su desembolso, en la partida L. En este caso, la parte del capital que se encuentre en las indicadas condiciones figurará, bien en la partida A, bien en la partida D, II, 5,)).

(a não ser que a legislação nacional preveja a inscrição do capital erigido na conta L. Neste caso a parte do capital erigido mas ainda não realizado, deve figurar ou na rubrica A ou na rubrica D, II, 5,)).

B. FRAIS D'ETABLISSEMENT.**B. GASTOS DE ESTABLECIMIENTO.****B. DESPESAS DE ESTABLECIMENTO.**

Tels qu'ils sont définis par la législation nationale et pour autant que celle-ci autorise leur inscription à l'actif. La législation nationale peut également prévoir l'inscription des frais d'établissement comme premier poste sous 'Immobilisations incorporelles'.

Tal y como están definidos por la legislación nacional, siempre que ésta autorice su inscripción en el activo. La legislación nacional podrá prever la inscripción de los gastos de establecimiento como primera partida de 'Inmovilizaciones inmatriculadas'.

Tal como são definidas pela legislação nacional e desde que esta autorize a sua inscrição no activo. A legislação nacional pode igualmente prever a inscrição das despesas de estabelecimento como primeira rubrica em 'Imobilizações incorpóreas'.

1. ACTIF IMMOBILISÉ.**C. ACTIVO INMOBILIZADO.****C. ACTIVO IMOBILIZADO.****I. Immobilisations incorporelles.****I. inmovilizaciones inmatriculadas.****I. Imobilizações incorpóreas.**

1. Frais de recherche et de développement, pour autant que la législation nationale autorise leur inscription à l'actif.

1. Gastos de investigación y desarrollo, siempre que la legislación nacional autorice su inscripción en el activo.

1. Despesas de investigação e de desenvolvimento, desde que a legislação nacional autorize a sua inscrição no activo.

2. Concessions, brevets, licences, marques, ainsi que droits et valeurs similaires, s'ils en éte:

2. Concesiones, patentes, licencias, marcas, así como los derechos y valores similares en el caso de haber sido:

2. Concessões, patentes, licenças, marcas, assim como os direitos e valores similares, se foram:

a) acquis à titre onéreux, sans devoir figurer au poste C, I, 3;	a) adquiridos a título oneroso, sin tener que figurar en la partida C, I, 3;	a) Adquiridos a título oneroso, sem dever figurar na rubrica C, I, 3;
b) créés par l'entreprise elle-même, pour autant que la législation nationale autorise leur inscription à l'actif.	b) creados por la misma empresa, siempre que la legislación nacional autorice su inscripción en el activo.	b) Criados pela própria empresa, desde que a legislação nacional autorize a sua inscrição no activo.
3. Fonds de commerce, dans la mesure où il a été acquis à titre onéreux.	3. Fondo de comercio, en la medida en que haya sido adquirido a título oneroso.	3. Frespate, na medida em que tenha sido adquirido a título oneroso.
4. Acomptes versés.	4. Anticipos.	4. Adiantamentos por conta.
II. Immobilisations corporelles.	II. Inmovilizaciones materiales.	II. Inobilizações corpóreas.
1. Terrains et constructions.	1. Terrenos y construcciones.	1. Terrenos e construções.
2. Installations techniques et machines.	2. Instalaciones técnicas y maquinaria.	2. Instalações técnicas e máquinas.
3. Autres installations, outillage et mobilier.	3. Otras instalaciones, utillaje y mobiliario.	3. Outras instalações, utensílios e mobiliário.
4. Acomptes versés et immobilisations corporelles en cours.	4. Anticipos e inmovilizaciones materiales en curso.	4. Adiantamentos por conta e inobilizações corpóreas em curso.
III. Immobilisations financières.	III. Inmovilizaciones financieras.	III. Inobilizações financeiras.
1. Parts dans des entreprises liées.	1. Participaciones en empresas del grupo.	1. Partes de capital em empresas coligadas.
2. Créances sur des entreprises liées	2. Créditos contra empresas del grupo.	2. Créditos sobre empresas coligadas.
3. Participations.	3. Participaciones.	3. Participações.
4. Créances sur des entreprises avec lesquelles la société a un lien de participation.	4. Créditos contra empresas con las cuales la sociedad tiene un vínculo de participación.	4. Créditos sobre empresas com as quais a sociedade tem um elo de participação.

5. Titres ayant le caractère d'immobilisations.	5. Títulos con carácter de inmobilizaciones.	5. Títulos com a característica de imobilizações.
6. Autres prêts.	6. Otros préstamos.	6. Outros empréstimos.
7. Actions propres ou parts propres (avec indication de leur valeur nominale ou à défaut de valeur nominale, de leur pair comptable dans la mesure où la législation nationale autorise leur inscription au bilan.	7. Acciones propias o participaciones propias (con indicación del valor nominal o, en su defecto, del valor contable) en la medida en que la legislación nacional autorice su inscripción en el balance.	7. Ações próprias ou quotas próprias (com a indicação do seu valor nominal ou, na falta de valor nominal, do seu equivalente contabilístico) na medida em que a legislação nacional autorize a sua inscrição no balanço.
D. ACTIF CIRCULANT.	D. ACTIVO CIRCULANTE.	D. ACTIVO CIRCULANTE.
I. Stocks.	I. Existencias.	I. Existencias.
1. Matières premières et consommables.	1. Materias primas y consumibles.	1. Matérias-primas e de consumo.
2. Produits en cours de fabrication.	2. Productos en curso de fabricación.	2. Produtos em curso de fabrico.
3. Produits finis et marchandises.	3. Productos acabados y mercancías.	3. Produtos acabados e mercadorias.
4. Acomptes versés.	4. Anticipos.	4. Adiantamentos por conta.
II. Créances.	II. Créditos.	II. Créditos.
(Le montant des créances dont la durée résiduelle est supérieur à un an doit être indiqué séparément pour chacun postes ci-dessous).	(El importe de los créditos o la parte residual de los mismos con vencimiento en el plazo superior a un año se expresarán separadamente en cada una de las partidas que se indican a continuación).	(o montante dos créditos cujo valor residual é superior a um ano deve ser indicado separadamente para cada uma das rubricas abaixo).
1. Créances résultant de ventes et prestations de services.	1. Créditos procedentes de ventas y prestaciones de servicios.	1. Créditos resultantes de vendas e prestações de serviços.

2. Créances sur des entreprises liées

2. Créditos contra empresas del grupo.

2. Créditos sobre empresas coligadas.

3. Créances sur des entreprises avec lesquelles la société a un lien de participation.

3. Créditos contra empresas con las cuales la sociedad tiene un vínculo de participación.

3. Créditos sobre empresas com as quais a sociedade tem um elo de participação.

4. Autres créances.

4. Otros créditos.

4. Outros créditos.

5. Capital souscrit, appelé mais non versé (à moins que la législation nationale ne prévoie l'inscription du capital appelé au poste A).

5. Capital suscrito no desembolsado, pero reclamado su desembolso (salvo que la legislación nacional prevea su inscripción en la partida A).

5. Capital subscrito, erigido, mas não realizado (a não ser que a legislação nacional preveja a inscrição do capital erigido na rubrica A).

6. Comptes de régularisation (à moins que la législation nationale ne prévoie l'inscription des comptes de régularisation au poste E).

6. Cuentas de regularización (salvo que la legislación nacional prevea la inscripción de estas cuentas en la partida E).

6. Contas de regularização (a não ser que a legislação nacional preveja a inscrição das contas de regularização na rubrica E).

III. Valeurs mobilières.

III. Valores mobiliários.

III. Valores mobiliários.

1. Parts dans des entreprises liées.

1. Participaciones en empresas del grupo.

1. Partes de capital em empresas coligadas.

2. Actions propres ou parts propres (avec indication de leurs valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, de leur pair comptable) dans la mesure où la législation nationale autorise leur inscription au bilan.

2. Acciones propias o participaciones propias (con indicación del valor contable o, en su defecto, del valor contable) en la medida en que la legislación nacional autorice su inscripción en el balance.

2. Acções próprias ou quotas próprias (com a indicação de seu valor nominal ou, na falta de valor nominal, do seu equivalente contabilístico), na medida em que a legislação nacional autorize a sua inscrição no balanço.

3. Autres valeurs mobilières.

3. Otros valores mobiliários.

3. Outros valores mobiliários.

IV. Avoirs en banques, avoirs en compte de chèques, chèques et encaisse.

IV. Efectivo en bancos, en cuenta de cheques postales, en cheques y en caja.

IV. Depósitos bancários e caixa.

E. COMPTES DE REGULARISATION.

(à moins que la législation nationale ne prévoit l'inscription des comptes de régularisation au poste D, II, 6).

F. DETTES DONT LA DURÉE RÉSIDUELLE N'EST PAS SUPÉRIEUR À UN AN.

1. Emprunts obligatoires, avec mention séparée des emprunts convertibles.

2. Dettes envers des établissements de crédit.

3. Acomptes reçus sur commandes, pour autant qu'ils ne sont pas déduits des stocks de façon distincte.

4. Dettes sur achats et prestations de services.

5. Dettes représentées par des effets de commerce.

6. Dettes envers des entreprises liées

7. Dettes envers des entreprises avec lesquelles la société a un lien de participation.

8. Autres dettes, dont dettes fiscales et dettes au titre de la sécurité sociale.

E. CUENTAS DE REGULARIZACION.

(salvo que la legislación nacional prevea la inscripción de estas cuentas en la partida D, II, 6).

F. DEUDAS CUYA DURACION RESIDUAL NO ES SUPERIOR A UN AÑO.

1. Empréstitos, expresando separadamente los convertibles.

2. Deudas a establecimiento de crédito.

3. Anticipos sobre pedidos cuando no se deduzcan del importe de las existencias

4. Deudas por compras y prestaciones de servicios.

5. Deudas representadas por efectos de comercio.

6. Deudas a empresas del grupo.

7. Deudas a empresas con las cuales la sociedad tiene un vínculo de participación.

8. Otras deudas, como las deudas fiscales y las de la seguridad social.

E. CONTAS DE REGULARIZAÇÃO.

(a não ser que a legislação nacional preveja a inscrição das contas de regularização na rubrica D, II, 6).

F. DÍVIDAS CUJA DURAÇÃO RESIDUAL NÃO SEJA SUPERIOR A UM ANO.

1. Empréstitos por obrigações, com menção separada dos empréstitos convertíveis.

2. Dívidas aos estabelecimentos de crédito.

3. Adiantamentos recebidos sobre encomendas, na medida em que não sejam deduzidos das existências de maneira distinta.

4. Dívidas por compras e prestações de serviço.

5. Dívidas representadas por letras e outros títulos a pagar.

6. Dívidas a empresas coligadas.

7. Dívidas a empresas com as quais a sociedade tem um elo de participação.

8. Outras dívidas, entre as quais dívidas fiscais e dívidas a título de segurança social.

9. Comptes de régularisation (à moins que la législation nationale ne prévoie l'inscription des comptes de régularisation au poste K).	9. Cuentas de regularización (salvo que la legislación nacional prevea la inscripción de estas cuentas en la partida K).	9. Contas de regularização (a não ser que a legislação nacional preveja a inscrição das contas de regularização na rubrica K).
G. ACTIF CIRCULANT (Y COMPRIS LES COMPTES DE RÉGULARISATION SI INDIQUÉS AU POSTE E) SUPÉRIEUR AUX DETTES DONT LA DURÉE RÉSIDUELLE N'EST PAS SUPÉRIEUR À UN AN (Y COMPRIS LES COMPTES DE RÉGULARISATION SI INDIQUÉS AU POSTE K).	G. ACTIVO CIRCULANTE (INCLUIDAS LAS CUENTAS DE REGULARIZACION SI FIGURAN EN LA PARTIDA E) SUPERIOR A LAS DEUDAS CUYA DURACION RESIDUAL NO ES SUPERIOR A UN AÑO (INCLUIDAS LAS CUENTAS DE REGULARIZACION SI FIGURAN EN LA PARTIDA K).	G. ACTIVO CIRCULANTE (INCLUINDO AS CONTAS DE REGULARIZAÇÃO, SE INDICADAS NA RUBRICA E) SUPERIOR AS DIVIDAS COJA DURAÇÃO RESIDUAL NÃO É SUPERIOR A UM ANO (INCLUINDO AS CONTAS DE REGULARIZAÇÃO, SE INDICADAS NA RUBRICA K).
H. MONTANT TOTAL DES ÉLÉMENTS DE L'ACTIF APRES DÉDUCTIONS DES DETTES DONT LA DURÉE RÉSIDUELLE N'EST PAS SUPÉRIEURE À UN AN.	H. IMPORTE TOTAL DE LOS ELEMENTOS DEL ACTIVO DESPUÉS DE DEDUCIR LAS DEUDAS CUYA DURACION RESIDUAL NO ES SUPERIOR A UN AÑO.	H. MONTANTE TOTAL DOS ELEMENTOS DO ACTIVO APOS DEDUÇÃO DAS DIVIDAS CUYA DURAÇÃO RESIDUAL NÃO É SUPERIOR A UM ANO.
1. DETTES DONT LA DURÉE RÉSIDUELLE EST SUPÉRIEURE À UN AN.	1. DEUDAS CUYA DURACION RESIDUAL ES SUPERIOR A UN AÑO.	1. DIVIDAS COJA DURAÇÃO RESIDUAL É SUPERIOR A UM ANO.
7. Emprunts obligataires, avec mention séparée des emprunts convertibles.	1. Empréstimos, expresando separadamente los convertibles.	1. Empréstimos por obrigações, com menção dos empréstimos convertíveis.
2. Dettes envers des établissements de crédit.	2. Deudas a establecimientos de crédito.	2. Dívidas aos estabelecimentos de crédito.
3. Acomptes reçus sur commandes, pour autant qu'ils ne sont pas déduits des stocks de façon distincte.	3. Anticipos sobre pedidos cuando no se deducan del importe de las existencias.	3. Adiantamentos recebidos sobre encomendas, na medida em que não sejam deduzidos das existências de maneira distinta.
4. Dettes sur achats et prestations de services.	3. Deudas por compras y prestaciones de servicios.	3. Dívidas por compras e prestações de serviço.
5. Dettes représentées par des effets de commerce.	5. Deudas representadas por efectos de comercio.	5. Dívidas representadas por letras e outros títulos a pagar.

5. Dettes envers des entreprises liées.	6. Deudas a empresas del grupo.	6. Dívidas a empresas coligadas.
7. Dettes envers des entreprises avec lesquelles la société a un lien de participation.	7. Deudas a empresas con las cuales la sociedad tiene un vínculo de participación.	7. Dívidas a empresas com as quais a sociedade tem um elo de participação.
8. Autres dettes, dont dettes fiscales et dettes au titre de la sécurité social.	8. Otras deudas, como las deudas fiscales y las de la seguridad social.	8. Outras dívidas, entre as quais dívidas fiscais e dívidas a título de segurança social.
9. Comptes de régularisation (à moins que la législation nationale ne prévoie l'inscription des comptes de régularisation au poste H).	9. Cuentas de regularización (salvo que la legislación nacional prevea la inscripción de estas cuentas en la partida H).	9. Contas de regularização (a não ser que a legislação nacional preveja a inscrição das contas de regularização na rubrica H).
I. PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES.	J. PROVISIONES PARA RIEGOS Y GASTOS.	J. PROVISÕES PARA RISCOS E ENCARGOS.
1. Provisions pour pensions et obligations similaires.	1. Provisiones para pensiones y obligaciones similares.	1. Provisões para pensões e obrigações similares.
2. Provisions pour impôt.	2. Provisiones para impuestos.	2. Provisões para impostos.
3. Autres provisions.	3. Otras provisiones.	3. Outras provisões.
K. COMPTES DE REGULARISATION.	K. CUENTAS DE REGULARIZACION.	K. CONTAS DE REGULARIZAÇÃO.
à moins que la législation nationale ne prévoie l'inscription des comptes de régularisation aux postes P, 9, ou I, 91.	(salvo que la legislación nacional prevea la inscripción de estas cuentas en las partidas P, 9, o I, 91).	(a não ser que a legislação nacional preveja a inscrição das contas de regularização nas rubricas P, 9, ou I, 91).
L. CAPITAUX PROPRES.	L. CAPITALS PROPIOS.	L. CAPITALS PROPRIOS.

I. Capital souscrit.

(à moins que la législation nationale ne prévoie l'inscription du capital appelé sous ce poste. Dans ce cas, les montants du capital souscrit et du capital versé doivent être mentionnés séparément).

II. Primes d'émission.

III. Réserve de réévaluation.

IV. Réserves.

1. Réserve légale, dans la mesure où la législation nationale impose la constitution d'une telle réserve.

2. Réserve pour actions propres ou parts propres, dans la mesure où la législation nationale impose la constitution d'une telle réserve, sans préjudice de l'article 22, paragraphe 1, sous b), de la directive 77/91/C.E.E.

3. Réserves statutaires.

4. Autres réserves.

V. Résultats reportés.

VI. Résultat de l'exercice.

I. Capital suscrito.

(salvo que la legislación nacional prevea la inscripción del capital suscrito no desembolsado, pero reclamado su desembolso, en esta partida. En este caso, los importes del capital suscrito y del capital desembolsado se mencionarán por separado.

II. Primas de emisión.

III. Reserva de revalorización.

IV. Reservas.

1. Reserva legal, en la medida en que la legislación nacional imponga la constitución de esta reserva.

2. Reserva por acciones propias o participaciones propias, en la medida en que la legislación nacional imponga la constitución de esta reserva, sin perjuicio del artículo 22, párrafo 1, letra b), de la directiva 77/91/C.E.E.

3. Reservas estatutarias.

4. Otras reservas.

V. Resultados de ejercicios anteriores.

VI. Resultados del ejercicio.

I. Capital subscrito.

(a não ser que a legislação nacional preveja a inscrição do capital exigido nesta rubrica. Neste caso, os montantes do capital subscrito e do capital realizado devem ser mencionados separadamente).

II. Prémios de emissão.

III. Reserva de reavaliação.

IV. Reservas.

1. Reserva legal, na medida em que a legislação nacional imponha a constituição de uma tal reserva.

2. Reserva para ações próprias ou quotas próprias, na medida em que a legislação nacional imponha a constituição de uma tal reserva, sem prejuízo do artigo 22º, parágrafo 1, alínea b), da directiva 77/91/C.E.E.

3. Reservas estatutárias.

4. Outras reservas.

V. Resultados transitados.

VI. Resultado do exercício.

Article 11

Les États membres peuvent permettre que les sociétés qui, à la date de clôture du bilan, ne dépassent pas les limites chiffrées de deux des trois critères suivant:

- total du bilan: 1.550.000 ECUS;
- Montant net du chiffre d'affaires: 3.200.000 ECUS;
- nombre des membres du personnel employé en moyenne au cours de l'exercice: 50,

établissent un bilan abrégé reprenant seulement les postes précédés de lettres et de chiffres romains prévus aux articles 9 et 10 avec mention séparé des informations demandées entre parenthèses aux postes D, II, de l'actif et C, du passif à l'article 9 et au poste D, II, à l'article 10, mais d'une façon globale pour chaque poste concerné.

Artículo 11

Cuando se trate de sociedades que en la fecha de cierre del balance no sobrepasen los límites de dos de los tres criterios que figuran en este artículo, los Estados miembros podrán autorizar a las mismas para que formulen un balance abreviado, comprendiendo solamente las partidas precedidas de letras y de números romanos previstas en los artículos 9 y 10; debiendo hacerse en este caso mención separada de las informaciones incluidas entre paréntesis en las partidas D, II, del activo y C del pasivo, ambas del artículo 9, y en la partida D, II, del artículo 10. Para cada una de las partidas citadas, estas informaciones serán globales.

Los límites y criterios anteriormente indicados son los siguientes:

- total del balance: 1.550.000 ECUS;
- importe neto de la cifra de negocio: 3.200.000 ECUS;
- número de empleados tomados la media del ejercicio: 50.

Artigo 11º

Os Estados membros podem permitir as sociedades que, na data de encerramento do balanço, não ultrapassem os limites quantitativos de dois dos três critérios seguintes:

- total do balanço: 1.550.000 unidades de conta europeias;
- montante líquido das vendas/prestações de serviços: 3.200 unidades de conta europeias;
- número de membros do pessoal empregue em média durante o exercício: 50,

estabeleçam um balanço sintético tomando apenas as contas precedidas de letras e algarismos romanos vistos nos artigos 9º e 10º com menção separada das informações incluídas entre parêntesis nas rubricas I do activo e C do passivo no artigo 9º, e na rubrica D, II no artigo 10º, de uma maneira global para cada rubrica referida.

Article 12.

1. Lorsqu'une société, à la date de clôture du bilan, vient soit de dépasser, soit de ne plus dépasser les limites chiffrées de deux des trois critères indiqués à l'article 11, cette circonstance ne produit des effets pour l'application de la dérogation prévue audit article que si elle se reproduit pendant deux exercices consécutifs.

Artículo 12

1. Cuando una sociedad en la fecha de cierre del balance rebasa o no rebasa, según los casos, los límites de dos de los tres criterios señalados en el artículo 11, esta circunstancia sólo se considerará, a los efectos de lo previsto en dicho artículo, si se repite durante dos ejercicios consecutivos.

Artigo 12º

1. Quando uma sociedade, na data de encerramento do balanço, acaba ultrapassar ou já não ultrapassar os limites quantitativos de dois dos três critérios indicados no art. 11º, esta circunstância não produz efeitos para aplicação da derrogação prevista no referido artigo, só quando ela se verifique durante exercícios consecutivos.

2. Les montants en unités de compte européennes figurant à l'article 11 pourront être augmentés dans le limite maximale de 10% pour être convertis en monnaie nationale.

2. Los importes en unidades de cuenta europeas que figuran en el artículo 11 podrán aumentarse como máximo en un 10% para convertirse en moneda nacional.

2. Os montantes em unidades de conta europeias que figuram no artigo 11º podem ser aumentados no limite máximo de 10% para serem convertidos em moeda nacional.

3. Le total du bilan visé à l'article 11 se compose dans le schéma prévu à l'article 9 des postes A à E de l'actif et dans le schéma prévu à l'article 10 des postes A à E.

3. El total del balance a que se refiere el artículo 11 estará constituido, en el esquema del artículo 9, por las partidas A a E del activo, y en el esquema del artículo 10 por las partidas A a E.

3. O total do balanço referido no artigo 11º compõe-se, no esquema previsto no artigo 9º, das rubricas A a E do activo e, no esquema previsto no artigo 10º, das rubricas A a E.

Article 13

Artículo 13

Artigo 13º

1. Lorsqu'un élément d'actif ou de passif relève de plusieurs postes du schéma, son rapport avec d'autres postes doit être indiqué soit dans le poste où il figure, soit dans l'annexe, lorsque cette indication est nécessaire à la compréhension des comptes annuels.

1. Cuando un elemento del activo o del pasivo pueda incluirse en varias partidas del esquema, se indicará su relación con aquellas en las que figure registrado. Esta indicación se hará en los casos en que sea preciso para la comprensión de las cuentas anuales, debiendo constar, bien en la partida en que dicho elemento esté incluido, bien en el anexo.

1. Quando um elemento do activo ou de passivo seja abrangido por várias rubricas do esquema, a sua relação com outras rubricas deve ser indicada ou na rubrica onde figura ou no anexo, quando esta indicação é necessária para a compreensão das contas anuais.

2. Les actions propres et les parts propres ainsi que les parts des entreprises liées ne peuvent figurer dans d'autres postes que ceux prévus à cette fin.

2. Las acciones propias y las participaciones propias, así como las participaciones en empresas del grupo, sólo podrán figurar en las partidas previstas para este fin.

2. As acções próprias e as quotas próprias, bem como as partes de capitais em empresas coligadas, não podem figurar noutras rubricas que não sejam as previstas para esse fim.

Article 14

Doivent figurer de façon distincte à la suite du bilan ou à l'annexe, s'il n'existe pas d'obligation de les inscrire au passif, tous les engagements pris au titre d'une garantie quelconque, en distinguant selon les catégories de garanties prévues par la législation nationale et en mentionnant expressément les sûretés réelles données. Si les engagements susvisés existent à l'égard d'entreprises liées, il doit en être fait mention séparément.

Artículo 14

Cuando no exista obligación de inscripción en el pasivo deberán figurar, con la debida separación a continuación del balance o en el anexo, todos los compromisos contraídos a título de cualesquiera garantías, distinguiendo éstas por categorías, según la legislación nacional y con mención expresa de las garantías reales. Cuando estos compromisos estén contraídos con empresas del grupo deberán indicarse con separación.

Artigo 14º

Deven figurar de maneira distinta a seguir ao balanço ou no anexo, se não existir a obrigação de os inscrever no passivo, todos os compromissos assumidos a título de qualquer garantia, distinguindo-se segundo as categorias de garantias previstas pela legislação nacional e mencionando expressamente as garantias reais dadas. Se os compromissos mencionados existem relativamente a empresas ligadas, deve ser feita referência separadamente.

SECTION 4

Dispositions particulières à certains postes du bilan

Article 15

1. L'inscription des éléments du patrimoine à l'actif immobilisé ou à l'actif circulant est déterminée par la destination de ces éléments.

2. L'actif immobilisé comprend les éléments du patrimoine qui sont destinés à servir de façon durable à l'activité de l'entreprise.

SECCION 4

Disposiciones particulares sobre ciertas partidas del balance

Artículo 15

1. La inscripción de elementos del patrimonio en el activo inmovilizado o en el activo circulante se determinará por el destino de tales elementos.

2. El activo inmovilizado comprenderá los elementos del patrimonio cuyo destino es servir de modo duradero a la actividad de la empresa.

SECÇÃO 4

Disposições particulares respeitantes a certas rubricas do balanço

Artigo 15º

1. A inscrição dos elementos do património no activo imobilizado ou no activo circulante é determinada pelo destino destes elementos.

2. O activo imobilizado compreende os elementos do património que se destinam a servir de maneira durável à actividade da empresa.

3. a) Les mouvements des divers postes de l'actif immobilisé doivent être indiqués dans le bilan ou dans l'annexe. A cet effet, il y a lieu, en partant du prix d'acquisition ou du coût de revient, de faire apparaître, pour chacun des postes de l'actif immobilisé, séparément, d'une part, les entrées et sorties ainsi que les transferts de l'exercice et, d'autre part, les corrections de valeur cumulées à la date de clôture du bilan et les rectifications effectuées pendant l'exercice sur corrections de valeur d'exercices antérieurs. Les corrections de valeur sont indiquées soit dans le bilan, en les déduisant d'une façon distincte du poste concerné, soit dans l'annexe.

b) Lorsque, au moment de l'établissement des premiers comptes annuels conformément à la présente directive, le prix d'acquisition ou le coût de revient d'un élément de l'actif immobilisé ne peut pas être déterminé sans frais ou délai injustifiés, la valeur résiduelle au début de l'exercice peut être considérée comme prix d'acquisition ou coût de revient. L'application de la présente lettre b) doit être mentionnée dans l'annexe.

c) En cas d'application de l'article 33, les mouvements des divers postes de l'actif immobilisé visés au présent paragraphe sous a) sont indiqués en partant du prix d'acquisition ou coût de revient réévalué.

4. Le paragraphe 3, sous a) et b), s'applique à la présentation du poste 'Frais d'établissement'.

3. a) Los movimientos de las diversas partidas del activo inmovilizado deberán indicarse en el balance o en el anexo. A este efecto, se partirá del precio de adquisición o del coste de la producción, según los casos, y se harán figurar separadamente, en cada una de las partidas del activo inmovilizado, por un lado, las entradas, las salidas y las transferencias del ejercicio, y por otro las correcciones valorativas acumuladas en la fecha del cierre del balance, así como las rectificaciones practicadas durante el ejercicio sobre correcciones de ejercicios anteriores. Las correcciones valorativas figurarán, bien en el balance y como deducción separada en la partida correspondiente, bien en el anexo.

b) Cuando al establecer las primeras cuentas anuales, conforme a la presente directiva, el precio de adquisición o el coste de la producción, según los casos, de un elemento del activo inmovilizado no pueda ser determinado sin realizar gastos o sin emplear un plazo razonable, su valor residual al comenzar el ejercicio podrá considerarse como dicho precio o coste. La aplicación de lo dispuesto en esta letra b) se mencionará en el anexo.

c) En el caso de aplicación del artículo 33, los movimientos de las distintas partidas del activo inmovilizado al que se refiere el presente párrafo, letra a), figurarán partiendo del precio de adquisición o del coste de la producción revalorizados.

4. Lo dispuesto en 3, a) y b) de este artículo se aplicará a la partida 'Gastos de establecimiento'.

3. a) Os movimentos das diversas rubricas do activo inmovilizado devem ser indicados no balanço ou no anexo. Para este efeito deve evidenciar-se, partindo do preço ou do custo de produção, para cada uma das rubricas do activo inmovilizado separadamente, por um lado, as entradas e saídas, assim como as transferências do exercício e, por outro lado, as correções de valor acumuladas à data de encerramento do balanço e as rectificações efectuadas durante o exercício às correções de valor de exercícios anteriores. As correções de valor são indicadas no balanço, deduzindo-as de maneira distinta à rubrica respectiva no anexo.

b) Quando, no momento da elaboração das primeiras contas anuais, em conformidade com a presente directiva, o preço de aquisição ou custo de produção de um elemento do activo inmovilizado não pode ser determinado sem despesa ou demora injustificadas, o valor residual no início do exercício pode ser considerado como preço de aquisição ou custo de produção. A aplicação da presente alínea b) deve ser mencionada no anexo.

c) Em caso de aplicação do artigo 33º, os movimentos das diversas rubricas do activo inmovilizado mencionadas na alínea a) do presente parágrafo são indicados partindo do preço de aquisição ou do custo de produção reavaliado.

4. O nº 3, alíneas a) e b), aplica-se à apresentação da rubrica 'Despesas de estabelecimento'.

Article 16

Au poste "Terrains et constructions" doivent figurer les droits immobiliers et autres droits assimilés tels qu'ils sont définis dans la législation nationale.

Artículo 16

En la partida "Terrenos y construcciones" figurarán los derechos inmobiliarios y los demás derechos asimilados a ellos, tal y como estén definidos en la legislación nacional.

Artigo 16º

Na rubrica "Terrenos e construções" devem figurar os direitos imobiliários e outros direitos assimilados tal como são definidos na legislação nacional.

Article 17

Au sens de la présente directive, on entend par participations des droits dans le capital d'autres entreprises, matérialisés ou non par titres, qui, en créant un lien durable avec celles-ci, sont destinés à contribuer à l'activité de la société. La détention d'une partie du capital d'une autre société est présumée être une participation lorsqu'elle excède un pourcentage fixé par les Etats membres à un niveau qui ne peut excéder 20%.

Artículo 17

En el sentido de la presente directriz se entenderá como participaciones en el capital de otras empresas, estén o no materializadas por títulos, aquellas que, creando una vinculación permanente con éstas, tengan por finalidad contribuir a la actividad de la sociedad. La posesión de una parte del capital de otra sociedad se presumirá que tiene el carácter de participación cuando exceda del porcentaje fijado por los Estados miembros que no podrá ser superior al 20%.

Artigo 17º

Pa efeitos da presente directiva, entende-se por participações os direitos no capital de outras empresas, materializados ou não por títulos, que, criando uma ligação duradoura com estas, se destinam a contribuir para a actividade da sociedade. A detenção de uma parte do capital de outra sociedade presume-se ser uma participação, quando excede uma percentagem fixada pelos Estados membros a um nível que não pode ser superior a 20%.

Article 18

Au poste "Comptes de régularisation" de l'actif doivent figurer les charges comptabilisées pendant l'exercice mais concernat un exercice ultérieur, ainsi que les produits se rapportant à l'exercice qui ne seront exigibles que postérieurement à la clôture de ce dernier, les Etats membres peuvent cependant prévoir que les dits produits figurent parmi les créances; lorsqu'ils sont d'une certaine importance, ils doivent être explicités dans l'annexe.

Artículo 18

En la partida "Cuentas de regularización" del activo figurarán los gastos contabilizados durante el ejercicio así como los ingresos imputables al ejercicio que son exigibles después de que el mismo se cierre. Los Estados miembros podrán, sin embargo, establecer que dichos ingresos figuren incluidos en los créditos; pero en el caso de tener cierta importancia se explicitarán en el anexo.

Artigo 18º

Na rubrica "Contas de regularização" do activo devem figurar os encargos contabilizados durante o exercício mas respeitantes a um exercício seguinte, assim como os proveitos que respeitem ao exercício que não serão exigíveis senão posteriormente ao encerramento deste último. Os Estados membros podem, no entanto, prever que os mencionados proveitos figurem entre os créditos; quando sejam de uma certa importância, devem ser explicitados no anexo.

Article 19

Les corrections de valeur comprennent toutes les corrections destinées à tenir compte de la dépréciation, définitive ou non, des éléments du patrimoine constatée à la date de clôture du bilan.

Artículo 19

Las correcciones valorativas comprenderán todas aquellas cuya finalidad es constatar la depreciación, sea ésta definitiva o no, de los elementos del patrimonio conforme resulte en la fecha de cierre del balance.

Artigo 19º

As correcções de valor compreendem todas as correcções destinadas a ter em conta a depreciação, definitiva ou não, dos elementos do património verificado à data do encerramento do balanço.

Article 20

1. Les provisions pour risques et charges ont pour objet de couvrir des pertes ou dettes qui sont nettement circonscrites quant à leur nature mais, à la date de clôture du bilan, sont ou probables ou certaines mais indéterminées quant à leur montant ou quant à la date de leur survenance.

Artículo 20

1. Las provisiones por riesgos y gastos tendrán por objeto cubrir pérdidas o deudas claramente especificadas en cuanto a su naturaleza; pero con la particularidad de que en la fecha de cierre del balance reúnan las condiciones de ser probables o seguros y, además, indeterminadas en cuanto a su importe o en cuanto a la fecha en que se producirán.

Artigo 20º

1. As provisões para riscos e encargos têm por objecto cobrir perdas ou dívidas que estão claramente circunscritas, quanto à sua natureza, mas que, na data de encerramento do balanço, são ou prováveis ou certas, mas indeterminadas quanto ao seu montante ou quanto à data da sua ocorrência.

2. Les États membres peuvent également autoriser la constitution de provisions ayant pour objet de couvrir des charges qui trouvent leur origine dans l'exercice ou un exercice antérieur et qui sont nettement circonscrites quant à leur nature mais, à la date de clôture du bilan, sont ou probables ou certains mais indéterminés quant à leur montant ou quant à la date de leur survenance.

2. Los estados miembros podrán igualmente autorizar la constitución de provisiones con objeto de cubrir gastos con origen en el ejercicio, o en un ejercicio anterior, cuando tales gastos estén claramente especificados en cuanto a su naturaleza, pero con la particularidad de que en la fecha de cierre del balance reúnan las condiciones de ser probables o seguros, y, además, indeterminados en cuanto a su importe o en cuanto a la fecha en que se producirán.

2. Os Estados membros podem igualmente autorizar a constituição de provisões tendo por objecto cobrir encargos que tenham a sua origem no exercício ou em exercício anterior e que estão claramente circunscritos quanto à sua natureza mas que, na data de encerramento do balanço, são ou prováveis ou certos mas indeterminados quanto ao seu montante ou quanto à data da sua ocorrência.

3. Les provisions pour risques et charges ne peuvent pas avoir pour objet de corriger les valeurs des éléments de l'actif.

3. Las provisiones por riesgos y gastos no podrán tener por objeto corregir los valores de los elementos de activo.

3. As provisões para riscos e encargos não podem ter por objecto corrigir os valores dos elementos do activo.

Article 21

Artículo 21

Artigo 21º

Au poste "Comptes de régularisation" du passif doivent figurer les produits perçus avant la date de clôture du bilan, mais imputables à un exercice ultérieur, ainsi que les charges qui, se rapportant à l'exercice, ne seront payées qu'au cours d'un exercice ultérieur. Les États membres peuvent cependant prévoir que les dites charges figurent parai les dettes; lorsqu'elles sont d'une certaine importance, elles doivent être explicitées dans l'annexe.

En la partida "Cuentas de regularización" del pasivo figurarán los ingresos percibidos antes de la fecha de cierre del balance, cuando son imputables a un ejercicio posterior, así como los gastos que, siendo imputables al ejercicio, se pagarán en otro posterior. Los Estados miembros podrán, sin embargo, establecer que dichos gastos figuren incluidos en las deudas; pero en el caso de tener cierta importancia se explicitarán en el anexo.

Na rubrica "Contas de regularização" do passivo devem figurar os proveitos recebidos antes da data de encerramento do balanço, mas imputáveis a um exercício seguinte, bem como os encargos que, respeitanto ao exercício, só serão pagos durante um exercício seguinte. Os Estados membros podem, no entanto, prever que os mencionados encargos figurem entre as dívidas; quanto sejam de certa importância, devem ser explicitados no anexo.

SECTION 5

SECCION 5

SECÇÃO 5

Structure du compte de profits et pertes

Estructura de la cuenta de pérdidas y ganancias

Estrutura da conta de ganos e perdas

Article 22

Artículo 22

Artigo 22º

Pour la présentation du compte de profits et pertes, les États membres prévoient un ou plusieurs des schémas figurant aux articles 23 à 26. Si un État membre prévoit plusieurs schémas, il peut laisser aux sociétés le choix entre ces schémas.

Para la presentación de la cuenta de pérdidas y ganancias, los Estados miembros establecerán uno o varios esquemas de los previstos en los artículos 23 a 26. Si un Estado miembro establece varios esquemas, podrá facultar a las sociedades para que elijan entre ellos.

Para a apresentação da conta de ganhos e perdas, os Estados membros preveem um ou vários dos esquemas mencionados nos artigos 23º a 26º. Se um Estado membro prever vários esquemas, pode deixar às sociedades a escolha entre estes esquemas.

Article 23

Artículo 23

Artigo 23º

1. Montant net du chiffre d'affaires.

1. Importe neto de la cifra de negocios.

1. Montante líquido das vendas e prestações de serviços.

2. Variation du stock de produits finis et en cours de fabrication.	2. Variación de las existencias de productos terminados y en curso de fabricación.	2. Variação das existências de produtos acabados e em curso de fabrico.
3. Travaux effectués par l'entreprise pour elle-même et portés à l'actif.	3. Trabajos realizados por la empresa para sí misma e inscritos en el activo.	3. Trabalhos efectuados pela empresa para ela própria e levados ao activo.
4. Autres produits d'exploitation.	4. Otros ingresos de explotación.	4. Outros proveitos de exploração.
5. a) Charges de matières premières et consommables.	5. a) Gastos de materias primas y otras materias consumibles.	5. a) Encargos com matérias-primas e de consumo.
b) Autres charges externes.	b) Otros gastos externos.	b) Outros encargos externos.
6. Frais de personnel:	6. Gastos de personal:	6. Despesas com o pessoal:
a) Salaires et traitements;	a) Salarios y sueldos;	a) Salários e ordenados;
b) Charges sociales, avec mention séparée de celles couvrant les pensions.	b) Cargas sociales, con mención separada de las que cubren las pensiones.	b) Encargos sociais, com menção separada dos que cobrem as pensões.
7. a) Corrections de valeur sur frais d'établissement et sur immobilisations corporelles et incorporelles.	7. a) Correcciones valorativas de los gastos de establecimiento y de las inmobilizaciones materiales e inmateriales.	7. a) Correções de valor sobre despesas de estabelecimento e sobre imobilizações corpóreas e incorpóreas.
b) Corrections de valeur sus éléments de l'actif circulant, dans la mesure où elles dépassent les corrections de valeur normales au sein d'entreprise.	b) Correcciones valorativas de los elementos de activo circulante, en la medida en que sobrepasen las que se consideren normales de la empresa.	b) Correções de valor sobre elementos do activo circulante, na medida em que elas ultrapassassem as correções de valor normais no seio da empresa.
8. Autres charges de'exploitation.	8. Otros gastos de explotación.	8. Outros encargos de exploração.
9. Produits provenant de participations, avec mention séparée de ceux provenant d'entreprises liées.	9. Ingresos de participaciones, con mención separada de los que proceden de empresas del grupo.	9. Proveitos provenientes de participações, com menção separada dos provenientes de empresas ligadas.



10. Produits provenant d'autres valeurs mobilières et de créances de l'actif immobilisé, avec mention séparée de ceux provenant d'entreprises liées.	10. Ingresos de otros valores mobiliarios y de los créditos del activo inmovilizado, con mención separada de los de las empresas del grupo.	10. Proveitos provenientes de outros valores mobiliários e de créditos incluídos no activo imobilizado, com menção separada dos provenientes de empresas ligadas.
11. Autres intérêts et produits assimilés, avec mention séparée de ceux provenant d'entreprises liées.	11. Otros intereses e ingresos asimilados, con mención separada de los de empresas del grupo.	11. Outros juros e proveitos assimilados, com menção separada dos provenientes de empresas ligadas.
12. Corrections de valeur sur immobilisations financières et sur valeurs mobilières faisant partie de l'actif circulant.	12. Correcciones valorativas de las inmovilizaciones financieras y de los valores mobiliarios del activo circulante.	12. Correções de valor sobre imobilizações financeiras e sobre valores mobiliários fazendo parte do activo circulante.
13. Intérêts et charges assimilées, avec mention séparée de ceux concernant des entreprises liées.	13. Intereses y gastos asimilados, con mención separada de los de empresas del grupo.	13. Juros e encargos assimilados, com menção separada dos respeitantes a empresas ligadas.
14. Impôts sur le résultat provenant des activités ordinaires.	14. Impuestos sobre el resultado de las actividades ordinarias.	14. Impostos sobre o resultado provenientes das actividades normais.
15. Résultat provenant des activités ordinaires, après impôts.	15. Resultados de las actividades ordinarias, después de impuestos.	15. Resultado proveniente das actividades normais, depois de impostos.
16. Produits exceptionnels.	16. Ingresos excepcionales.	16. Proveitos excepcionais.
17. Charges exceptionnelles.	17. Gastos excepcionales.	17. Encargos excepcionais.
18. Résultat exceptionnel.	18. Resultado excepcional.	18. Resultado excepcional.
19. Impôts sur le résultat exceptionnel.	19. Impuestos sobre el resultado excepcional.	19. Impostos sobre o resultado excepcional.
20. Autres impôts ne figurant pas sous les postes ci-dessus.	20. otros impuestos no comprendidos en las partidas anteriores.	20. Outros impostos não figurando nas rubricas acima.
21. Résultat de l'exercice.	21. Resultado del ejercicio.	21. Resultdo do exercício.

Article 24

Artículo 24

Artigo 24º

A. CHARGES.

1. Réduction du stock de produits finis et en cours de fabrication.

2. a) Charges de matières premières et consommables.

b) Autres charges externes.

3. Frais de personnel:

a) Salaires et traitements.

b) Charges sociales, avec mention séparée de celles couvrant les pensions.

4. a) Corrections de valeur sur frais d'établissement et sur immobilisations corporelles et incorporelles.

b) Corrections de valeur sur éléments de l'actif circulant, dans la mesure où elles dépassent les corrections de valeur normale au sien de l'entreprise.

5. Autres charges d'exploitation.

6. Corrections de valeur sur immobilisations financières et sur valeurs mobilières faisant partie de l'actif circulant.

7. Intérêts et charges assimilées, avec mention séparée de ceux concernant des entreprises liées.

A. GASTOS.

1. Reducción de las existencias de productos terminados y en curso de fabricación.

2. a) Gastos de materias primas y otras materias consumibles.

b) Otros gastos externos.

3. Gastos de personal:

a) Salarios y sueldos.

b) Cargas sociales, con mención separada de las que cubren las pensiones.

4. a) Correcciones valorativas de los gastos de establecimiento y de las innovalizaciones materiales e inmateriales.

b) Correcciones valorativas en los elementos de activo circulante, en la medida en que sobrepasen las que se consideran normales en la empresa.

5. Otros gastos de explotación.

6. Correcciones valorativas en las innovalizaciones financieras y en los valores mobiliarios del activo circulante.

7. Intereses y gastos asimilados, con mención separada de los de empresas del grupo.

A. ENCARGOS.

1. Redução das existências de produtos acabados e em curso de fabrico.

2. a) Encargos com matérias-primas e de consumo.

b) Outros encargos externos.

3. Despesas com o pessoal:

a) Salários y ordenados.

b) Encargos sociais, com menção separada dos que cobrem as pensões.

4. a) Correções de valor sobre despesas de estabelecimento e sobre immobilizações corpóreas e incorpóreas.

b) Correções de valor sobre elementos do activo circulante, na medida em que elas ultrapassem as correções de valor normais no seio da empresa.

5. Outros encargos de exploração.

6. Correções de valor sobre immobilizações financeiras e sobre valores mobiliários fazendo parte do activo circulante.

7. Juros e encargos assimilados, com menção separada dos respeitantes a empresas ligadas.

8. Impôts sur le résultat provenant des activités ordinaires.	8. Impuestos sobre el resultado de las actividades ordinarias.	8. Impostos sobre os resultados provenientes das actividades normais.
9. Résultat provenant des activités ordinaires, après impôts.	9. Resultados de las actividades ordinarias, después de impuestos.	9. Resultado proveniente das actividades normais, depois de impostos.
10. Charges exceptionnelles.	10. Gastos excepcionales.	10. Encargos excepcionais.
11. Impôts sur le résultat exceptionnel.	11. Impuestos sobre el resultado excepcional.	11. Impostos sobre o resultado excepcional.
12. Autres impôts ne figurant pas sous les postes ci-dessus.	12. Otros impuestos no comprendidos en las partidas anteriores.	12. Outros impostos não figurando nas rubricas acima.
13. Résultat de l'exercice.	13. Resultado del ejercicio.	13. Resultado do exercício.
9. PRODUITS.	9. INGRESOS.	9. PROVEITOS.
1. Montant net du chiffre d'affaires.	1. Importe neto de la cifra de negocios.	1. Montante líquido das vendas e prestações de serviços.
2. Augmentation du stock de produits finis et en cours de fabrication.	2. Aumento de las existencias de productos terminados y en curso de fabricación.	2. Aumento das existências de produtos acabados e em curso de fabrico.
3. Travaux effectués par l'entreprise pour elle-même et postés à l'actif.	3. Trabajos efectuados por la empresa para sí misma e inscritos en el activo.	3. Trabalhos efectuados pela empresa para ela própria levados ao activo.
4. Autres produits d'exploitation.	4. Otros ingresos de explotación.	4. Outros proveitos de exploração.
5. Produits provenant de participations, avec mention séparée de ceux provenant d'entreprises liées.	5. Ingresos de participaciones, con mención separada de los de empresas del grupo.	5. Proveitos provenientes de participações, com menção separada dos provenientes de empresas ligadas.

6. Produits provenant d'autres valeurs mobilières et de créances de l'actif immobilisé, avec mention séparée de ceux provenant d'entreprises liées.

7. Autres intérêts et produits assimilés, avec mention séparée de ceux provenant d'entreprises liées.

8. Résultat provenant des activités ordinaires, après impôts.

9. Produits exceptionnels.

10. Résultat de l'exercice.

6. Ingresos de otros valores mobiliarios y de créditos del activo inmovilizado, con mención separada de los de empresas del grupo.

7. Otros intereses e ingresos asimilados, con mención separada de los de empresas del grupo.

8. Resultado de las actividades ordinarias, después de impuestos.

9. Ingresos excepcionales.

10. Resultado del ejercicio.

6. Proveitos provenientes de outros valores mobiliários e de créditos indevidos no activo imobilizado, com menção separada dos provenientes de empresas ligadas.

7. Outros juros e proveitos assimilados, com menção separada dos provenientes de empresas ligadas.

8. Resultado proveniente das atividades normais, depois de impostos.

9. Proveitos excepcionais.

10. Resultado do exercício.

Article 25

Artículo 25

Artigo 25º

1. Montant net du chiffre d'affaires.

2. Coûts de production des prestations fournies pour la réalisation du chiffre d'affaires (y compris les corrections de valeurs).

3. Résultat brut provenant du chiffre d'affaires.

4. Coûts de distribution (y compris les corrections de valeurs).

5. Frais généraux administratifs (y compris les corrections de valeur).

1. Importe neto de la cifra de negocios.

2. Costes de producción de las prestaciones suministradas para la realización de la cifra de negocios (incluidas las correcciones valorativas).

3. Resultado bruto de la cifra de negocios.

4. Costes de distribución (incluidas las correcciones valorativas).

5. Gastos generales administrativos (incluidas las correcciones valorativas).

1. Montante líquido das vendas e prestações de serviços.

2. Custos de produção das prestações fornecidas para a realização das vendas e prestações de serviços (compreendendo as correções de valor).

3. Resultado bruto proveniente das vendas e prestações de serviços.

4. Custos de distribuição (compreendendo as correções de valor).

5. Despesas gerais administrativas (compreendendo as correções de valor).

6. Autres produits d'exploitation.	6. Otros ingresos de explotación.	6. Outros proveitos de exploração.
7. Produits provenant de participations, avec mention séparée de ceux provenant d'entreprises liées.	7. Ingresos de participaciones, con mención separada de los de empresas del grupo.	7. Proveitos provenientes de participações, com menção separada dos provenientes de empresas ligadas.
8. Produits provenant d'autres valeurs mobilières et de créances de l'actif immobilisé, avec mention séparée de ceux provenant d'entreprises liées.	8. Ingresos de otros valores mobiliarios y de créditos del activo inmovilizado, con mención separada de los de empresas del grupo.	8. Proveitos provenientes de outros valores mobiliários e de créditos incluídos no activo imobilizado, com menção separada dos provenientes de empresas ligadas.
9. Autres intérêts et produits assimilés, avec mention séparée de ceux provenant d'entreprises liées.	9. Otros intereses e ingresos asimilados, con mención separada de los de empresas del grupo.	9. Outros juros e proveitos assimilados, com menção separada dos provenientes de empresas ligadas.
10. Corrections de valeur sur immobilisations financières et sur valeur mobilières faisant partie de l'actif circulant.	10. Correcciones valorativas en inmovilizaciones financieras y en valores mobiliarios del activo circulante.	10. Correções de valor sobre imobilizações financeiras e sobre valores mobiliários fazendo parte do activo circulante.
11. Intérêts et charges assimilées, avec mention séparée de ceux concernant d'entreprises liées.	11. Intereses y gastos asimilados, con mención separada de los de empresas del grupo.	11. Juros e encargos assimilados, com menção separada dos respeitantes a empresas ligadas.
12. Impôts sur le résultat provenant des activités ordinaires.	12. Impuestos sobre el resultado de las actividades ordinarias.	12. Impostos sobre o resultado proveniente das actividades normais.
13. Résultat provenant des activités ordinaires, après impôts.	13. Resultado de las actividades ordinarias, después de impuestos.	13. Resultado proveniente das actividades normais, depois de impostos.
14. Produits exceptionnels.	14. Ingresos excepcionales.	14. Proveitos excepcionais.
15. Charges exceptionnelles.	15. Gastos excepcionales.	15. Encargos excepcionais.
16. Résultat exceptionnel.	16. Resultado excepcional.	16. Resultado excepcional.
17. Impôts sur le résultat exceptionnel.	17. Impuestos sobre el resultado excepcional.	17. Impostos sobre o resultado excepcional.

18. autres impôts ne figurant pas sous les postes ci-dessus.

18. Otros impuestos no comprendidos en las partidas anteriores.

18. Outros impostos não figurando nas rubricas acima.

19. Résultat de l'exercice.

19. Resultado del ejercicio.

19. Resultado do exercício.

Article 26

Artículo 26

Artigo 26º

A. CHARGES.

A. GASTOS.

A. ENCARGOS.

1. Coûts de production des prestations fournies pour la réalisation du chiffre d'affaires (y compris les corrections de valeur).

1. Costes de producción de las prestaciones suministradas para la realización de la cifra de negocios (incluidas las correcciones valorativas).

1. Custos de produção das prestações fornecidas para a realização das vendas e prestações de serviços (compreendendo as correções de valor).

2. Coûts de distribution (y compris les corrections de valeur).

2. Costes de distribución (incluidas las correcciones valorativas).

2. Custos de distribuição (compreendendo as correções de valor).

3. Frais généraux administratifs (y compris les corrections de valeur).

3. Gastos generales administrativos (incluidas las correcciones valorativas).

3. Despesas gerais administrativas (compreendendo as correções de valor).

4. Corrections de valeur sur immobilisations financières et sur valeurs mobilières faisant partie de l'actif circulant.

4. Correcciones valorativas en las participaciones y otras inmovilizaciones financieras, y en los valores mobiliarios del activo circulante.

4. Correções de valor sobre inobilizações financeiras e sobre valores mobiliários fazendo parte do activo circulante.

5. Intérêts et charges assimilées, avec mention séparée de ceux concernant des entreprises liées.

5. Intereses y gastos asimilados, con mención separada de los de empresas del grupo.

5. Juros e encargos assimilados, com menção separada dos respeitantes a empresas ligadas.

6. Impôts sur le résultat provenant des activités ordinaires.

6. Impuestos sobre el resultado de las actividades ordinarias.

6. Impostos sobre o resultado proveniente das actividades normais.

7. Résultat provenant des activités ordinaires, après impôts.

7. Resultado de las actividades ordinarias, después de impuestos.

7. Resultado proveniente das actividades normais, depois de impostos.

8. Charges exceptionnelles.

8. Gastos excepcionales.

8. Encargos excepcionais.

9. Impôts sur le résultat exceptionnel.	9. Impuestos sobre el resultado excepcional.	9. Impostos sobre o resultado excepcional.
10. Autres impôts ne figurant pas sous les postes ci-dessus.	10. Otros impuestos no comprendidos en las partidas anteriores.	10. Outros impostos não figurando nas rubricas acima.
11. Résultat de l'exercice.	11. Resultado del ejercicio.	11. Resultado del ejercicio.
B. PRODUITS.	B. INGRESOS.	B. PROVEITOS.
1. Montant net du chiffre d'affaires.	1. Importe neto de la cifra de negocios.	1. Montante líquido das vendas e prestações de serviços.
2. Autres produits d'exploitation.	2. Otros ingresos de explotación.	2. Outros proveitos de exploração.
3. Produits provenant de participations, avec mention séparée de ceux provenant d'entreprises liées.	3. Ingresos de participaciones, con mención separada de los de empresas del grupo.	3. Proveitos provenientes de participações, com menção separada dos provenientes de empresas ligadas.
4. Produits provenant d'autres valeurs mobilières et de créances de l'actif immobilisé, avec mention séparée de ceux provenant d'entreprises liées.	4. Ingresos de otros valores mobiliarios y de créditos del activo inmovilizado, con mención separada de los de empresas del grupo.	4. Proveitos provenientes de outros valores mobiliários e de créditos incluídos no activo imobilizado, com menção separada dos provenientes de empresas ligadas.
5. Autres intérêts et produits assimilés, avec mention séparée de ceux provenant d'entreprises liées.	5. Otros intereses e ingresos asimilados, con mención separada de los de empresas del grupo.	5. Outros juros e proveitos assimilados, com menção separada dos provenientes de empresas ligadas.
6. Résultat provenant des activités ordinaires, après impôts.	6. Resultado de las actividades ordinarias, después de impuestos.	6. Resultado proveniente das actividades normais depois de impostos.
7. Produits exceptionnels.	7. Ingresos excepcionales.	7. Proveitos excepcionais.
8. Résultat à l'exercice.	8. Resultado del ejercicio.	8. Resultado do exercício.

Article 27

Les États membres peuvent autoriser les sociétés qui, à la date de clôture du bilan, ne dépassent pas les limites chiffrées de deux des trois critères suivants:

- total du bilan: 6.200.000 ECUS;
- montant net du chiffre d'affaires: 12.800.000 ECUS;
- nombre de membres du personnel employé en moyenne au cours de l'exercice: 250,

à déroger aux schémas figurant aux articles 23 à 26 dans les limites suivantes:

a) à l'article 23: regroupement des postes 1 à 5 inclus sous un poste unique appelé "Résultat brut";

b) à l'article 24: regroupement des postes A 1, A 2 et B 1 à B 4 inclus sous un poste unique appelé "Produits bruts" ou "Charges brutes" selon le cas;

c) à l'article 25: regroupement des postes 1, 2, 3 et 6 sous un poste unique appelé "Résultat brut";

d) à l'article 26: regroupement des postes A 1, B 1 et B 2 sous un poste unique appelé "Produits bruts" ou "Charges brutes" selon le cas.

Artículo 27

Los Estados miembros podrán autorizar a las sociedades que en la fecha de cierre del balance no rebasen los límites de dos de los tres criterios siguientes:

- total del balance: 6.200.000 ECUS;
- importe neto de la cifra de negocios: 12.800.000 ECUS;
- número medio de personas empleadas durante el ejercicio: 250,

a modificar los esquemas de los artículos 23 a 26 del modo que sigue:

a) en el artículo 23: reagrupar las partidas 1 a 5 para incluirlas en una sola con la denominación de "Resultado bruto";

b) en el artículo 24: reagrupar las partidas A 1 y A 2, y B 1 a B 4 para incluirlas en una sola con la denominación de "Ingresos brutos" o "Gastos brutos", según los casos;

c) en artículo 25: reagrupar las partidas 1, 2, 3 y 6 para incluirlas en una sola con la denominación de "Resultado bruto";

d) en el artículo 26: reagrupar las partidas A 1, B 1 y B 2 para incluirlas en una sola con la denominación de "Ingresos brutos" o "Gastos brutos", según el caso.

Artigo 27º

Os Estados membros podem autorizar as sociedades que, na data de encerramento do balanço, não ultrapassem os limites quantitativos de dois dos três critérios seguintes:

- total do balanço: 6.200.000 de unidade de conta europeias;
- montante líquido das vendas e prestações de serviços: 12.800.000 de unidades de conta europeias;
- número de membros de pessoal empregue em média durante o exercício: 250,

a derrogar os esquemas (figurando nos artigos 23º a 26º dentro dos seguintes limites:

a) Artigo 23º: reagrupamento das rubricas 1 a 5, inclusive, sob uma única rubrica denominada "Resultado bruto";

b) Artigo 24º: reagrupamento das rubricas A 1, A 2 e B 1 a B 4, inclusive, sob uma única rubrica denominada "Proveitos brutos" ou "Encargos brutos", conforme o caso;

c) Artigo 25º: Reagrupamento das rubricas 1, 2, 3 e 6 numa única rubrica denominada "Resultado bruto";

d) Artigo 26º: reagrupamento das rubricas A 1, B 1 e B 2 numa única rubrica denominada "Proveitos brutos" ou "Encargos brutos", conforme o caso.

L'article 12 est applicable.

Para lo establecido en este artículo será de aplicación el artículo 12.

O artigo 12º é aplicável.

SECTION 6

SECCION 6

SECÇÃO 6

Dispositions particulières à certains postes de compte de profits et pertes

Disposiciones particulares sobre ciertas partidas de la cuenta de pérdidas y ganancias

Disposições particulares respeitantes a certas rubricas da conta de ganhos e perdas

Article 28

Artículo 28

Artigo 28º

Le montant net du chiffre d'affaires comprend les montants résultant de la vente des produits et de la prestation des services correspondant aux activités ordinaires de la société, déductions sur ventes ainsi que de la taxe sur la valeur ajoutée et d'autres impôts directement liés au chiffre d'affaires.

El importe neto de la cifra de negocios comprenderá los importes de la venta de productos y de prestación de servicios correspondientes a las actividades ordinarias de la sociedad, deduciendo las anulaciones de ventas, así como la tasa sobre el valor añadido y otros impuestos directamente relacionados con la cifra de negocios.

O montante líquido das vendas e prestações de serviços compreende os montantes resultantes da venda dos produtos e da prestação de serviços correspondentes às actividades normais da sociedade, dedução feita das reduções sobre vendas, assim como da taxa sobre o valor acrescentado e de outros impostos directamente ligados às vendas e prestações de serviços.

Article 29

Artículo 29

Artigo 29º

1. Aux postes 'Produits exceptionnels' ou 'Charges exceptionnelles' doivent figurer les produits ou charges ne provenant pas des activités ordinaires de la société.

1. En las partidas 'Ingresos excepcionales' o 'Gastos excepcionales' figurarán, respectivamente, los ingresos y los gastos que no correspondan a las actividades ordinarias de la sociedad.

1. Nas rubricas 'Proveitos extraordinários' ou 'Encargos extraordinários' devem figurar os proveitos ou encargos não provenientes das actividades normais da sociedade.

2. Si les produits et charges visés au paragraphe 1 ne sont pas importants pour l'appréciation des résultats, des explications sur leur montant et leur nature doivent être données dans l'annexe. Il en est ainsi pour les produits et charges imputables à un autre exercice.

2. Cuando los ingresos y los gastos indicados en el párrafo 1 tuvieren importancia para la determinación de los resultados, se explicará en el anexo su naturaleza y se consignará su importe. Este criterio se seguirá también para los ingresos y los gastos imputables a otro ejercicio.

2. Se os proveitos e encargos mencionados no nº 1 forem importantes para apreciação dos resultados, devem ser dadas no anexo explicações sobre o seu montante e a sua natureza. O mesmo se aplica para os proveitos e encargos imputáveis a um outro exercício.

Article 30

Artículo 30

Artigo 30*

Les États membres peuvent permettre que les impôts sur le résultat provenant des activités ordinaires et les impôts sur le résultat exceptionnel soient groupés et inscrits au compte de profits et pertes sous un poste figurant avant le poste "Autres impôts ne figurant pas sous les postes ci-dessus". Dans ce cas, le poste "Résultat provenant des activités ordinaires, après impôts" figurant dans les schémas des articles 23 à 26 est supprimé.

Los Estados miembros podrán autorizar que los impuestos sobre el resultado de las actividades ordinarias y los impuestos sobre el resultado excepcional se agrupen e inscriban en la cuenta de pérdidas y ganancias, en una partida que se incluirá antes de la correspondiente a "Otros impuestos no comprendidos en las partidas anteriores". En este caso se suprimirá la partida "Resultados de impuestos", que figura en los esquemas de los artículos 23 a 26.

Os Estados membros podem permitir que os impostos sobre o resultado proveniente das actividades normais e os impostos sobre o resultado excepcional sejam agrupados e inscritos na conta de ganhos e perdas numa rubrica figurandi antes da rubrica "Outros impostos não figurando nas rubricas acima". Nesse caso, a rubrica "Resultado proveniente das actividades normais, depois de impostos" que figura nos esquemas dos artigos 23 a 26 é suprimida.

Lorsque cette dérogation est appliquée, les sociétés doivent donner des indications dans l'annexe sur les proportions dans lesquelles les impôts sur le résultat grèvent le résultat provenant des activités ordinaires et le résultat exceptionnel.

Cuando se aplique lo dispuesto en este artículo, las sociedades expresarán en el anexo las proporciones en que los impuestos sobre el resultado gravan el resultado de las actividades ordinarias y el resultado excepcional.

Quando esta derrogação for aplicada, as sociedades devem fornecer no anexo informações sobre as proporções em que os impostos sobre o resultado incidem sobre o resultado proveniente das actividades normais e sobre resultado excepcional.

SECTION 7

SECCION 7

SECÇÃO 7

Règles d'évaluation

Reglas de valoración

Regras de valorimetria

Article 31

Artículo 31

Artigo 31*

1. Les États membres assurent que l'évaluation des postes figurant dans les comptes annuels se fait suivant les principes généraux suivants:

1. Los Estados miembros tomarán las medidas pertinentes para asegurar que la valoración de las partidas que figuran en las cuentas anuales se hará siguiendo los siguientes principios generales:

1. Os Estados membros assegurão que a valorimetria das rubricas que figuram nas contas anuais seja feita de acordo com os seguintes principios gerais:

a) la société est présumée continuer ses activités;

a) presunción de que la sociedad continuará sus actividades;

a) Presume-se que a sociedade continua as suas actividades;

b) les modes d'évaluation ne peuvent pas être modifiés d'un exercice à l'autre;

c) le principe de prudence doit en tout cas être observé et notamment:

aa) seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture du bilan peuvent y être inscrits;

bb) il doit être tenu compte de tous les risques prévisibles et pertes éventuelles qui ont pris naissance au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur, même si ces risques ou pertes ne sont connus qu'entre la date de clôture du bilan et la date à laquelle il est établi;

cc) il doit être tenu compte des dépréciations, que l'exercice se solde par une perte ou par un bénéfice;

d) il doit être tenu compte des charges et produits afférents à l'exercice auquel les comptes se rapportent, sans considération de la date de paiement ou d'encaissement de ces charges ou produits;

e) les éléments des postes de l'actif et du passif doivent être évalués séparément;

f) le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent.

2. Des dérogations à ces principes généraux sont admises dans des cas exceptionnels, lorsqu'il est fait usage de ces dérogations, celles-ci doivent être signalées dans l'annexe et dûment motivées, avec indication de leur influence sur le patrimoine, la situation financière et les résultats.

b) los criterios de valoración no se modificarán de un ejercicio a otro;

c) deberá observarse en todo caso el principio de prudencia y especialmente en estos puntos:

aa) sólo podrán ser inscritos en el balance los beneficios realizados en la fecha de cierre del mismo;

bb) deberán tenerse en cuenta todos los riesgos previsible y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o en otro anterior, incluso si tales riesgos o pérdidas se conocieran únicamente entre la fecha de cierre del balance y la fecha en que éste se formula;

cc) deberá tenerse en cuenta las depreciaciones, tanto si el resultado del ejercicio fuese positivo como negativo;

d) se considerarán los gastos y los ingresos que afecten al ejercicio al que las cuentas se refieran, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro;

e) se valorarán separadamente los elementos de las partidas del activo y del pasivo;

f) el balance de apertura de un ejercicio corresponderá al de cierre del anterior.

2. En casos excepcionales podrá admitirse la no aplicación de estos principios generales. Pero en tales casos se señalará en el anexo los que no se aplican y el motivo de ello, así como la influencia de este hecho sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados.

b) Os critérios valorimétricos não podem ser modificados de um exercício para o outro;

c) O princípio de prudência deve em qualquer caso ser observado e em particular:

aa) Somente os lucros realizados à data de encerramento do balanço podem nele ser inscritos;

bb) Devem tomar-se em conta os riscos previsíveis e as perdas eventuais que tenham a sua origem no exercício ou num exercício anterior, mesmo se estes riscos ou perdas apenas tiverem sido conhecidos entre a data de encerramento do balanço e a data na qual este é elaborado;

cc) Devem tomar-se em conta as depreciações, quer o exercício apresente prejuízo quer lucro;

d) Devem tomar-se em consideração os encargos e os proveitos respeitantes ao exercício a que se referem as contas, sem atenção à data de pagamento ou de recebimento destes encargos ou proveitos;

e) Os elementos das rubricas do activo e do passivo devem ser valorizados separadamente;

f) O balanço de abertura de um exercício deve corresponder ao balanço de encerramento do exercício precedente.

2. Admitem-se, em casos excepcionais, derrogações a estes princípios gerais. Quando se faça uso destas derrogações, estas devem ser assinaladas no anexo e devidamente justificadas, com indicação da sua influência sobre o património, a situação financeira e os resultados.

Article 32

L'évaluation des postes figurant dans les comptes annuels se fait selon les dispositions des articles 34 à 42, fondées sur le principe du prix d'acquisition ou du coût de revient.

Artículo 32

La valoración de las partidas de las cuentas anuales se hará conforme a las disposiciones de los artículos 34 a 42 y se basará en el principio del precio de adquisición o del coste de producción.

Artigo 32º

A valorimetria das rubricas que figuram nas contas anuais faz-se segundo as disposições dos artigos 34º a 42º, baseadas no princípio do preço de aquisição ou do custo de produção.

Article 33

1. Les États membres peuvent déclarer auprès de la Commission qu'ils se réservent la possibilité, par dérogation à l'article 32 et jusqu'à coordination ultérieure, d'autoriser ou d'imposer pour toutes les sociétés ou certaines catégories de sociétés:

a) l'évaluations sur la base de la valeur de remplacement pour les immobilisations corporelles dont l'utilisation est limitée dans le temps ainsi que pour les stocks;

b) l'évaluation des postes figurant dans les comptes annuels, y inclus les capitaux propres, sur la base d'autres méthodes que celle prévue sous a), destinées à tenir compte de l'inflation;

c) la réévaluation des immobilisations corporelles ainsi que des immobilisations financières.

Lorsque les législations nationales prévoient des méthodes d'évaluation mentionnées sous a), b) ou c), elles doivent en déterminer le contenu, les limites et les modalités d'application.

Artículo 33

1. Como excepción al artículo 32 y hasta que se lleve a cabo una coordinación posterior, los Estados miembros podrán declarar a la Comisión que se reservan la facultad de autorizar o imponer para todas las sociedades o ciertas categorías de ellas:

a) la valoración sobre la base del valor de reposición en las inmovilizaciones materiales cuya utilización tenga un límite temporal, así como en las existencias;

b) la valoración de las partidas que figuran en las cuentas anuales, incluidos los capitales propios, sobre la base de otros métodos distintos a los previstos en a) y destinados a considerar la inflación;

c) las revalorización de las inmovilizaciones materiales y de las inmovilizaciones financieras.

Cuando las legislaciones nacionales prevean los criterios de valoración mencionados en a), b) y c), deberán determinar su contenido, sus límites y las modalidades de su aplicación.

Artigo 33º

1. Os Estados membros podem declarar à Comissão que se reservam a possibilidade, por derrogação ao artigo 32º e até coordenação ulterior, de autorizar ou de impor para todas as sociedades ou certas categorias de sociedades:

a) A valorimetria com base no valor de substituição para as imobilizações corpóreas cuja utilização limitada no tempo, assim como para as existências;

b) A valorimetria das rubricas figurando nas contas anuais, incluindo os capitais próprios, na base de outros métodos diferentes do indicado na alínea a), destinados a ter em conta a inflação;

c) A reavaliação das imobilizações corpóreas, assim como das imobilizações financeiras.

Quando as legislações nacionais prevejam os critérios de valorimetria mencionados nas alíneas a), b) ou c), devem determinar o seu conteúdo, limites e modalidades de aplicação.

L'application d'une telle méthode est signalée dans l'annexe, avec indication des postes concernés du bilan et du compte de profits et pertes ainsi que de la méthode adoptée par le calcul des valeurs retenues.

1. a) En cas d'application du paragraphe 1, le montant des différences entre l'évaluation faite sur la base de la méthode utilisée et l'évaluation faite selon la règle générale de l'article 17 doit être porté au passif au poste "Réserve de réévaluation". Le traitement fiscal de ce poste doit être expliqué soit dans le bilan, soit dans l'annexe.

Pour l'application du dernier alinéa du paragraphe 1, les sociétés publient notamment, dans l'annexe, un tableau faisant ressortir, chaque fois que la réserve a été modifiée pendant l'exercice:

- le montant de la réserve de réévaluation au début de l'exercice;
- les écarts de réévaluation transférés à la réserve de réévaluation au cours de l'exercice;
- les montants ayant été convertis en capital ou transférés d'une autre manière de la réserve de réévaluation au cours de l'exercice, avec l'indication de la nature d'un tel transfert.
- le montant de la réserve de réévaluation à la fin de l'exercice.

a) la réserve de réévaluation peut être convertie en capital pour tout ou partie à tout moment.

El hecho de aplicarse uno de estos criterios deberá expresarse en el anexo, indicando la forma de calcular los valores, y consignando las partidas afectadas del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias.

1. a) En el caso de aplicación del párrafo 1, el importe de las diferencias entre la valoración efectuada con el criterio empleado y la valoración que resultare según la regla general del artículo 17, se inscribirá en el pasivo en la partida "Reserva de revalorización". El tratamiento fiscal de esta partida se explicará, bien en el balance, bien en el anexo.

Para la aplicación del último apartado del párrafo 1, las sociedades publicarán en el anexo, cuando se hubiere modificado la reserva durante el ejercicio, un cuadro con el siguiente contenido:

- importe de la reserva de revalorización al principio del ejercicio;
- revalorizaciones transferidas a la reserva de revalorización durante el ejercicio;
- importes transformados en capital de la reserva de revalorización o cargados a esta por cualquier otro concepto durante el ejercicio, con indicación de la naturaleza de tales cargos;
- importe de la reserva de revalorización al final del ejercicio.

b) la reserva de revalorización podrá convertirse en capital total o parcialmente, en cualquier momento.

A aplicação de um tal método é referenciada no anexo, com indicação das respectivas rubricas do balanço e da conta de ganhos e perdas, assim como do método adoptado para o cálculo dos valores apresentados.

2. a) No caso de aplicação do nº 1, o montante das diferenças entre a avaliação feita na base do método utilizado e a avaliação feita segundo a regra geral do artigo 17º deve ser devado ao passivo, à rubrica "Reserva de reavaliação". O tratamento fiscal desta rubrica deve ser explicado no balanço ou no anexo.

Para aplicação da última alínea do nº 1, as sociedades publicarão designadamente, no anexo, um quadro evidenciando, sempre que a reserva for alterada durante o exercício:

- O montante da reserva de reavaliação o início do exercício;
- As diferenças de reavaliação transferidas para a reserva de reavaliação durante o exercício;
- Os montantes que tenham sido convertidos em capital ou transferidos de qualquer outro modo da reserva de reavaliação durante o exercício, com a indicação da natureza de tal transferência;
- O montante da reserva de reavaliação no fim do exercício.

b) A reserva de reavaliação pode ser convertida em capital, no todo ou em parte, em qualquer momento.

c) la réserve de réévaluation doit être dissoute dans la mesure où les montants y affectés ne sont plus nécessaires pour l'application de la méthode d'évaluation utilisée et la réalisation de ses objectifs.

Los Estados miembros pueden prever reglas regissant l'utilisation de la réserve de réévaluation, à condition que des additions au compte de profits et pertes en provenance de la réserve de réévaluation ne puissent être effectuées que dans la mesure où les montants transférés ont été inscrits en tant que charges au compte de profits et pertes ou représentent des plus-values effectivement réalisées. Ces montants doivent être indiqués séparément dans le compte de profits et pertes. Aucune partie de la réserve de réévaluation ne peut faire l'objet d'une distribution, directe ou indirecte, à moins qu'elle ne corresponde à une plus-value réalisée.

b) sauf dans les cas prévus sous b) et c), la réserve de réévaluation ne peut pas être dissoute.

3. Les corrections de valeur sont calculées chaque année sur la base de la valeur retenue pour l'exercice considéré. Toutefois, par dérogation aux articles 4 et 22, les États membres peuvent autoriser ou exiger que seul le montant des corrections de valeur résultant de l'application de la règle générale prévue à l'article 32 figure aux postes pertinents des schémas figurant aux articles 23 à 26 et la différence résultant de l'application de la méthode d'évaluation adoptée conformément au présent article figure séparément dans les schémas. En outre, les articles 34 à 42 sont applicables par analogie.

c) la reserva de revalorización deberá eliminarse en la medida en que los importes afectados a ella no sean necesarios para la aplicación del criterio de valoración utilizado y la realización de sus objetivos.

Los Estados miembros podrán prever reglas que regulen la utilización de la reserva de revalorización, a condición de que los importes que se contabilicen en la cuenta de pérdidas y ganancias procedentes de dicha reserva correspondan a gastos cargados en la expresada cuenta, o representen plusvalías efectivamente realizadas. Estas operaciones se registrarán separadamente en la cuenta de pérdidas y ganancias. La reserva de revalorización no podrá distribuirse directa o indirectamente, excepto en lo que corresponda a plusvalías realizadas.

d) salvo en los casos previstos en las letras b) y c), la reserva de revalorización no podrá eliminarse.

3. Las correcciones valorativas se calcularán cada año sobre la base del valor considerado para el ejercicio de que se trate. Sin embargo, como excepción a los artículos 4 y 22, los Estados miembros podrán autorizar o exigir que únicamente el importe de las correcciones valorativas que resulten por la aplicación de la regla general prevista en el artículo 32, sea el que figure en las partidas pertinentes de los esquemas de los artículos 23 a 26, y que la diferencia que resulte por aplicación del criterio de valoración adoptado de conformidad con el presente artículo, figure por separado en los esquemas. Además se aplicarán por analogía los artículos 34 a 42.

c) A reserva de reavaliação deve ser dissolvida na medida em que os montantes a ela afectos não sejam já necessários para aplicação do método de avaliação utilizado e para a realização dos seus objectivos.

Os Estados membros podem prever regras regulando a utilização da reserva de reavaliação, com a condição de que os acréscimos na conta de ganhos e perdas provenientes da reserva de reavaliação não possam ser efectuados senão na medida em que os montantes transferidos tenham sido inscritos como encargos na conta de ganhos e perdas ou representem mais-valias efectivamente realizadas. Estes montantes devem ser indicados separadamente na conta de ganhos e perdas. Nenhuma parte da reserva de reavaliação pode ser objecto de distribuição, directa ou indirecta, a não ser que corresponda a uma mais-valia realizada.

d) Salvo nos casos previstos nos alíneas b) e c), a reserva de reavaliação não pode ser dissolvida.

3. As correcções de valor são calculadas em cada ano na base do valor retido para o exercício considerado. Todavia, em derrogação aos artigos 4º e 22º, os Estados membros podem autorizar ou exigir que apenas o montante das correcções de valor resultantes da aplicação da regra geral prevista no artigo 32º figure nas rubricas pertinentes dos esquemas mencionados nos artigos 23º a 26º e que a diferença resultante da aplicação do método de avaliação adoptado, em conformidade com o presente artigo, figure separadamente nos esquemas. Além disso, os artigos 34º a 42º são aplicáveis por analogia.

4. En cas d'application du paragraphe 1, il y a lieu de mentionner soit dans le bilan, soit dans l'annexe, séparément pour chacun des postes du bilan prévus dans les schémas figurant aux articles 9 et 10, sauf les stoks:

a) ou bien le montant de l'évaluation effectuée conformément à la règle générale prévue à l'article 32 et le montant cumulé des corrections de valeur tels qu'ils se présentent à la date de clôture du bilan;

b) ou bien le montant, à la date de clôture du bilan, de la différence entre l'évaluation effectuée conformément au présent article 32 et, le cas échéant, le montant cumulé des corrections de valeur complémentaires.

5. Sans préjudice de l'article 52, le Conseil, sur proposition de la Commission, procède, dans un délai de sept ans à compter de la notification de la présente directive, à l'examen et, le cas échéant, à la modification du présent article en fonction de l'évolution économique et monétaire dans la Communauté.

Article 34

1. a) Dans le cas où la législation nationale autorise l'inscription à l'actif des frais d'établissement, ceux-ci doivent être amortis dans un délai maximal de cinq ans;

4. En el caso de aplicación del párrafo 1, se mencionarán separadamente, ya sea en el balance, ya sea en el anexo, para cada una de las partidas del balance previstas en los esquemas de los artículos 9 y 10, salvo las existencias:

a) o bien el importe de la valoración efectuada conforme a la regla general prevista en el artículo 32 y el importe acumulado de las correcciones valorativas, tal y como se presentan en la fecha de cierre del balance;

b) o bien el importe en la misma fecha, de la diferencia entre la valoración efectuada conforme al presente artículo y la que resultare por aplicación del artículo 32 y, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas complementarias.

5. Sin perjuicio del artículo 52, el Consejo, a propuesta de la Comisión, procederá en un plazo de siete años, a partir de la notificación de la presente directiva, al examen y, en su caso, a la modificación de este artículo en función de la evolución económica y monetaria de la Comunidad.

Artículo 34

1. a) En el caso de que la legislación nacional autorice la inscripción en el activo de los gastos de establecimiento, éstos se amortizarán en plazo máximo de cinco años;

4. NO caso de aplicação do nº 1, deve ser mencionado no balanço ou no anexo, separadamente para cada uma das rubricas do balanço previstas nos esquemas que figuram nos artigos 9º e 10º, excepto as existências:

a) O montante da revalorização efectuada conforme a regra geral prevista no artigo 32º o montante acumulado das correcções de valor tal como elas se apresentem na data de encerramento do balanço;

b) O montante, na data de encerramento do balanço, da diferença entre a valorização efectuada conforme o presente artigo e a que resultaria da aplicação do artigo 32º e, sendo caso disso, o montante acumulado das correcções de valor complementares.

5. Sem prejuízo do artigo 52º, o Conselho, sob proposta da Comissão, procederá, num prazo de sete anos, a contar da notificação da presente directiva, ao exame e, se for esse o caso, à alteração do presente artigo em função da evolução económica e monetária na Comunidade.

Artigo 34º

1. a) Caso a legislação nacional autorize a inscrição no activo das despesas de estabelecimento, estas devem ser amortizadas num prazo máximo de cinco anos.

b) dans la mesure où les frais d'établissement n'ont pas été complètement amortis, toute distribution des résultats est interdite à moins que le montant des réserves disponibles à cet effet et des résultats reportés ne soit au moins égal au montant des frais non amortis.

2. Les éléments inscrits au poste "Frais d'établissement" doivent être commentés dans l'annexe.

Article 35

1. a) Les éléments de l'actif immobilisé doivent être évalués au prix d'acquisition ou au coût de revient sans préjudice des lettres b) et c);

b) le prix d'acquisition ou le coût de revient des éléments de l'actif immobilisé dont l'utilisation est limitée dans le temps doit être diminué des corrections de valeur calculées de manière à amortir systématiquement la valeur de ces éléments pendant leur durée d'utilisation;

c) a) les immobilisations financières peuvent faire l'objet de corrections de valeur afin de donner à ces éléments la valeur inférieure qui est à leur attribuer à la date de clôture du bilan;

b) hasta que los gastos de establecimiento no hayan sido completamente amortizados, estará prohibida cualquier distribución de resultados, salvo que el importe de las reservas disponibles a estos efectos y el de los resultados de ejercicios anteriores sumen una cantidad que, como mínimo, sea igual a la de los referidos gastos no amortizados.

2. Los elementos inscritos en la partida "Gastos de establecimiento" se comentarán en el anexo.

Artículo 35

1. a) Los elementos del activo inmovilizado se valorarán al precio de adquisición o al coste de producción sin perjuicio de las letras b) y c);

b) el precio de adquisición o el coste de producción de los elementos del activo inmovilizado cuya utilización tenga un límite temporal, se disminuirán por las correcciones valorativas que deberán ser calculadas de modo que se amorticen sistemáticamente el valor de dichos elementos durante el tiempo de su utilización;

c) a) las inmobilizaciones financieras podrán ser objeto de correcciones valorativas con el fin de que estos elementos figuren por el valor inferior que se les pueda atribuir en la fecha de cierre del balance;

b) Na medida em que as despesas de estabelecimento não estejam completamente amortizadas, é interdita qualquer distribuição de resultados, a menos que o montante das reservas disponíveis para este efeito e os resultados transitados sejam pelo menos iguais ao montante das despesas não amortizadas.

2. Os elementos inscritos na rubrica "Despesas de estabelecimento" devem ser comentados no anexo.

Artigo 35º

1. a) Os elementos do activo imobilizado devem ser avaliados ao preço de aquisição ou ao custo de produção, sem prejuízo das alíneas b) e c);

b) O preço de aquisição ou o custo de produção dos elementos do activo imobilizado cuja utilização é limitada no tempo deve ser diminuído das correcções de valor calculadas de maneira a amortizar sistematicamente o valor destes elementos durante a sua duração de utilização.

c) a) As imobilizações financeiras podem ser objecto de correcções de valor a fim de dar a estes elementos o valor inferior que lhes seja atribuído na data de encerramento do balanço;

bb) que leur utilisation soit ou non limitée dans le temps, les éléments de l'actif immobilisé doivent faire l'objet de corrections de valeur afin de donner à ces éléments la valeur inférieure qui est à leur attribuer à la date de clôture du bilan, si l'on prévoit que la dépréciation sera durable;

cc) les corrections de valeur visées sous aa) et bb) doivent être portées au compte de profits et pertes et indiquées séparément dans l'annexe si elles ne sont pas indiquées séparément dans le compte de profits et pertes;

dd) l'évaluation à la valeur inférieure visée sous aa) et bb) ne peut pas être maintenue lorsque les raisons qui ont motivé les corrections de valeur ont cessé d'exister;

2) si les éléments de l'actif immobilisé font l'objet de corrections de valeur exceptionnelles pour la seule application de la législation fiscale, il y a lieu d'indiquer dans l'annexe le montant dûment motivé de ces corrections.

2. Le prix d'acquisition s'obtient en ajoutant les frais accessoires au prix d'achat.

3. a) Le coût de revient s'obtient en ajoutant au prix d'acquisition des matières premières et consommables les coûts directement imputables au produit considéré;

bb) con independencia de su utilización, esté o no limitada temporalmente y cuando se prevea que su depreciación será duradera, los elementos del activo inmovilizado serán objeto de correcciones valorativas, con el fin de que estos elementos figuren por el valor inferior que les sea atribuible en la fecha de cierre del balance;

cc) las correcciones valorativas a las que se refieren aa) y bb) deberán ser inscritas en la cuenta de pérdidas y ganancias. Cuando en esta cuenta no se inscriban separadas, habrán de figurar en el anexo con la debida separación;

dd) la valoración por el valor inferior señalada en las letras aa) y bb) no podrá mantenerse cuando las razones que la motivaron hubieran dejado de existir;

2) si los elementos del activo inmovilizado son objeto de correcciones valorativas excepcionales solamente por aplicación de la legislación fiscal, se expresará en el anexo, debidamente motivado, el importe de tales correcciones.

2. El precio de adquisición se obtendrá añadiendo al precio de compra los gastos accesorios.

3. a) El coste de producción se obtendrá añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles los costes directamente imputables al producto considerado;

bb) Quer a sua utilização seja ou não limitada no tempo, os elementos do activo inmovilizado devem ser objecto de correções de valor a fim de dar a estes elementos o valor inferior que lhes seja atribuído na data de encerramento do balanço, quando se prever que a depreciação será duradoura;

cc) As correções de valor mencionadas em aa) e bb) devem ser levadas à conta de ganhos e perdas e indicadas separadamente no anexo, se não forem indicadas separadamente na conta de ganhos e perdas;

dd) A avaliação por valor inferior mencionada em aa) e bb) não pode manter-se, quando as razões que motivaram as correções de valor deixam de existir;

2) Se os elementos do activo inmovilizado forem objecto de correções de valor excepcionais apenas para efeitos da aplicação fiscal, deve ser indicado no anexo o montante devidamente justificado destas correções.

2. O preço de aquisição obtém-se adicionando as despesas acessórias ao preço de compra.

3. a) O custo de produção obtém-se adicionando ao preço das matérias-primas e de consumíveis custos directamente imputáveis ao produto considerado;

b) une fraction raisonnable des coûts qui ne sont qu'indirectement imputables au produit considéré peut être ajoutée au coût de revient dans la mesure où ces coûts concernent la période de fabrication.

4. L'inclusion dans le coût de revient des intérêts sur les capitaux empruntés pour financer la fabrication d'immobilisations est permise dans la mesure où ces intérêts concernent la période de fabrication. Dans ce cas, leurs inscriptions à l'actif doit être signalée dans l'annexe.

Article 36

Par dérogation à l'article 35, paragraphe 1, sous c), sous ccl, les États membres peuvent permettre aux sociétés d'investissement, au sens de l'article 5, paragraphe 2, de compenser les corrections de valeur sur les valeurs mobilières directement avec les capitaux propres. Les montants en question doivent figurer séparément au passif du bilan.

Article 37

1. L'article 34 est applicable au poste 'Frais de recherche et de développement'. Toutefois, les États membres peuvent autoriser, pour des cas exceptionnels, des dérogations à l'article 34, paragraphe 1, sous a). Dans ce cas, ils peuvent également prévoir des dérogations à l'article 34, paragraphe 1, sous b). Ces dérogations doivent être signalées dans l'annexe et dûment motivées.

b) podrá añadirse también una fracción razonable de los costes indirectamente imputables al producto considerado, en la medida en que dichos costes se refieran al período de fabricación.

4. Se permitirá la inclusión en el coste de producción de los intereses de préstamos destinados a financiar la fabricación de inmobilizaciones, en la medida en que dichos intereses se refieran al período de fabricación. En este caso, su inscripción en el activo deberá señalarse en el anexo.

Artículo 36

Como excepción al artículo 35, párrafo 1, letra c), letras ccl, los Estados miembros podrán permitir a las sociedades de inversión, consideradas éstas en el sentido del artículo 5, párrafo 2, compensar las correcciones valorativas de los valores mobiliarios directamente con los capitales propios. Los importes respectivos deberán figurar por separado en el pasivo del balance.

Artículo 37

1. El artículo 34 es aplicable a la partida "Gastos de investigación y de desarrollo". Sin embargo, los Estados miembros podrán autorizar, para casos excepcionales, la no aplicación del artículo 34, párrafo 1, letra a). Igualmente podrán prever la no aplicación del artículo 34, párrafo 1, letra b). Estas excepciones se señalarán en el anexo debidamente motivadas.

b) uma fracção razoável dos custos que não são senão indirectamente imputáveis ao produto considerado pode ser adicionada ao custo de produção na medida em que estes custos respeitem ao período de fabricação.

4. A inclusão no custo de produção dos juros sobre capitais emprestados para financiar a fabricação de imobilizações é permitida na medida em que estes juros respeitem ao período de fabricação. Nestes casos, a sua inscrição no activo deve ser assinalada no anexo.

Artigo 36º

Em derrogação ao artigo 35º, nº 1, alínea c), subalínea ccl, os Estados membros podem permitir às sociedades de investimento, na acepção do artigo 5º, nº2, compensar as correções de valor sobre os valores mobiliários directamente com os capitais próprios. Os montantes em questão devem figurar separadamente no passivo do balanço.

Artigo 37º

1. O artigo 34º é aplicável à rubrica "despesas de investigação e desenvolvimento". Todavia, os Estados membros podem autorizar, em casos excepcionais, derrogações ao artigo 34º, nº 1, alínea a). Neste caso, podem igualmente prever derrogações ao artigo 34º, parágrafo 1, alínea b). Estas derrogações devem ser assinaladas no anexo e devidamente justificadas.

2. L'article 34, paragraphe 1, sous a), est applicable au poste 'Fonds de commerce'. Les Etats membres peuvent cependant autoriser des sociétés à amortir systématiquement leur fonds de commerce sur une période limitée supérieure à cinq ans à condition que cette période n'exécède pas la durée d'utilisation de cet actif, qu'elle soit mentionnée dans l'annexe et qu'elle doit être motivée.

Article 36

Les immobilisations corporelles et les matières premières et consommables qui sont constamment renouvelées et dont la valeur globale est d'importance secondaire pour l'entreprise peuvent être portées à l'actif pour une quantité et un valeur fixes, si leur quantité, leur valeur et leur composition ne varient pas sensiblement.

Article 39

1. a) Les éléments de l'actif circulant doivent être évalués au prix d'acquisition ou au coût de revient, sans préjudice des lettres b) et c);

b) les éléments de l'actif circulant font l'objet de corrections de valeur afin de donner à ces éléments la valeur inférieure du marché ou, dans des circonstances particulières, une autre valeur inférieure qui est à leur attribuer à la date de clôture du bilan;

2. El artículo 34, párrafo 1, letra a), será aplicable a la partida 'Fondo de comercio'. Sin embargo, los Estados miembros podrán autorizar a las sociedades para que amorticen sistemáticamente su fondo de comercio en un período limitado y superior a cinco años, con las condiciones de que tal período no exceda del tiempo de utilización de este activo y de que se mencione en el anexo con la debida motivación.

Artículo 38

Las immobilizaciones materiales, las materias primas y otras materias consumibles que se renuevan constantemente, y cuyo valor global tenga importancia secundaria para la empresa, podrán figurar en el activo por importe y valor fijos, cuando su cantidad, su valor y su composición no varíen sensiblemente.

Artículo 39

1. a) Los elementos del activo circulante se valorarán al precio de adquisición o al de coste de producción sin perjuicio de las letras b) y c);

b) los elementos del activo circulante serán objeto de correcciones valorativas con el fin de que estos elementos figuren por el valor inferior del mercado o, en circunstancias particulares, por otro valor inferior que les sea atribuible en la fecha de cierre del balance;

2. O artigo 34, nº 1, alínea a), é aplicável à rubrica 'Trespasse'. Os Estados membros podem, todavia, autorizar as sociedades a amortizar sistematicamente o seu trespasse num período limitado superior a cinco anos na condição de este período não exceder a duração de utilização deste activo, que seja embonçada no anexo e que seja devidamente justificada.

Artigo 38

As immobilizações corpóreas e as matérias-primas e de consumo que são constantemente renováveis e cujo valor global é de importância secundária para a empresa podem ser levadas ao activo por uma quantidade e valor fixos, se a sua quantidade, o seu valor e a sua composição não variam sensivelmente.

Artigo 39

1. a) Os elementos do activo circulante devem ser avaliados ao preço de aquisição ou ao custo de produção, sem prejuízo das alíneas b) e c);

b) Os elementos do activo circulante são objecto de correcções de valor, a fim de dar a estes elementos o valor inferior de mercado, ou, em circunstâncias particulares, um outro valor inferior que se lhes atribua na data de encerramento do balanço;

c) les états membres peuvent autoriser des corrections de valeur exceptionnelles, si celles-ci sont nécessaires sur la base d'une appréciation commerciale raisonnable, pour éviter que, dans un proche avenir, l'évaluation de ces éléments ne doive être modifiée en raison de fluctuations de valeur. Le montant de ces corrections de valeur doit être indiqué séparément dans le compte de profits et pertes ou dans l'annexe;

d) l'évaluation à la valeur inférieure visée sous b) et c) ne peut pas être maintenue si les raisons qui ont motivé les corrections de valeur ont cessé d'exister;

e) si les éléments de l'actif circulant font l'objet de corrections de valeur exceptionnelles pour le seule application de la législation fiscale, il y a lieu d'en indiquer dans l'annexe le montant dûment motivé.

2. La définition du prix d'acquisition ou du coût de revient, figurant à l'article 35, paragraphes 2 et 3, s'applique. Les États membres peuvent également appliquer l'article 35, paragraphe 4. Les frais de distribution ne peuvent être incorporés dans le coût de revient.

Article 40

1. Les États membres peuvent permettre que le prix d'acquisition ou le coût de revient des stocks d'objets de même catégorie ainsi que de tous les éléments fungibles, y compris les valeurs mobilières, soit calculé soit sur la base des prix moyens pondérés, soit selon les méthodes "premier entré-premier sorti" (FIFO) ou "dernier entré-premier sorti" (LIFO), ou une méthode analogue.

c) los Estados miembros podrán autorizar correcciones valorativas excepcionales si fueran necesarias en base de una apreciación comercial razonable, para evitar que, en un futuro próximo, la valoración de estos elementos tengan que modificarse por fluctuaciones de su valor. El importe de dichas correcciones se indicará por separado en la cuentas de pérdidas y ganancias o en el anexo;

d) la valoración por el valor inferior señalada en las letras b) y c) no podrá mantenerse cuando las razones que la motivaron hubieren dejado de existir;

e) cuando los elementos del activo circulante sean objeto de correcciones valorativas excepcionales solamente para aplicar la legislación fiscal, se indicará en el anexo el importe debidamente motivado.

2. Se aplicará la definición del precio de adquisición o del coste de producción que figura en el artículo 35, párrafos 2 y 3. Los Estados miembros podrán también aplicar el artículo 35, párrafo 4. Los gastos de distribución no se incorporarán al coste de la producción.

Artículo 40

1. Los Estados miembros podrán permitir que el precio de adquisición o el coste de producción de las existencias de objetos de la misma categoría, así como de todos los elementos fungibles, incluidos entre éstos los valores mobiliarios, sean calculados sobre la base de precios medios ponderados, aplicando los métodos "primera entrada-primera salida" (FIFO) o "última entrada-primera salida" (LIFO), o cualquier otro análogo.

c) Os Estados membros podem autorizar correções de valor excepcionais, se estas são necessárias, com base numa apreciação comercial razoável, para evitar que, num futuro próximo, a avaliação destes elementos deva ser modificada por motivos de flutuações de valor. O montante destas correções de valor deve ser indicado separadamente na conta de ganhos e perdas ou no anexo;

d) A avaliação a valor inferior mencionada nas alíneas b) e c) não pode ser mantida se as razões que motivaram as correções de valor deixarem de existir;

e) Se os elementos do activo circulante forem objecto de correções de valor excepcionais motivadas unicamente pela aplicação da legislação fiscal, deve ser indicado no anexo o seu montante devidamente justificado.

2. A definição do preço de aquisição ou do custo de produção, figurando no artigo 35, párrafos 2 e 3, é aplicável. Os Estados membros podem igualmente aplicar o artigo 35, nº 4. As despesas de distribuição não podem ser incorporadas no custo de produção.

Artigo 40º

1. Os Estados membros podem permitir que o preço de aquisição ou custo de produção das existências de objectos da mesma categoria, assim como de todos os elementos fungíveis, incluindo os valores mobiliários, seja calculado na base dos preços médios ponderados ou segundo os métodos "primeira entrada-primeira saída" (FIFO) ou "última entrada-primeira saída" (LIFO), ou um método análogo.

2. Lorsque l'évaluation effectuée dans le bilan, suite à l'application des modes de calcul indiqués au paragraphe 1, diffère pour un montant important, à la date de clôture du bilan, d'une évaluation sur la base du dernier prix du marché connue avant la date de clôture du bilan, le montant de cette différence doit être indiqué globalement par catégorie dans l'annexe.

Article 41

1. Lorsque le montant à rembourser sur des dettes est supérieur au montant reçu, la différence peut être portée à l'actif. Elle doit être indiquée séparément dans le bilan ou dans l'annexe.

2. Cette différence doit être amortie par des montants annuels raisonnables et au plus tard au moment du remboursement de la dette.

Article 42

Le montant des provisions pour risques et charges ne peut dépasser les besoins.

Les provisions qui figurent au bilan sous le poste 'Autres provisions' doivent être précisées dans l'annexe, dans la mesure où celles-ci sont d'une certaine importance.

2. Cuando la valoración que figure en balance a consecuencia de los métodos indicados en el párrafo 1, difiera por cuantía importante en la fecha de cierre del ejercicio, de la que resultare tomando el último precio conocido del mercado antes de la fecha indicada, el importe de la diferencia correspondiente se indicará globalmente, por categorías, en el anexo.

Artículo 41

1. Cuando la cantidad a reembolsar por el concepto de deudas sea superior a la recibida, la diferencia podrá figurar en el activo, debiendo indicarse por separado en el balance o en el anexo.

2. Esta diferencia deberá amortizarse por importes anuales razonables y, como más tarde, en el momento en que se reembolse la deuda.

Artículo 42

El importe de las provisiones para riesgos y gastos no podrá exceder de las necesidades.

Las provisiones que figuran en balance en la partida 'Otras provisiones' se especificarán en el anexo cuando tengan cierta importancia.

2. Quando a avaliação efectuada no balanço, após a aplicação dos modos de cálculo indicados no nº 1, difere por um montante importante, na data de encerramento do balanço, de uma avaliação na base do último preço de mercado conhecido antes da data de encerramento do balanço, o montante desta diferença deve ser indicado globalmente por categoria no anexo.

Artigo 41º

1. Quando o montante a reembolsar sobre as dívidas seja superior ao montante recebido, a diferença pode ser levada ao activo e deve ser indicada separadamente no balanço ou no anexo.

2. Esta diferença deve ser amortizada por montantes anuais razoáveis e o mais tardar no momento do reembolso da dívida.

Artigo 42º

O montante das provisões para riscos e encargos não pode ultrapassar as necessidades.

As provisões que figuran no balanço na rubrica 'Outras provisões' devem ser discriminadas no anexo, na medida em que sejam de certa importância.

SECTION 4

Contenu de l'annexe

Article 43

1. Outre les mentions prescrites par d'autres dispositions de la présente directive, l'annexe doit comporter au moins des indications sur:

1) Les modes d'évaluation appliqués aux divers postes des comptes annuels, ainsi que les méthodes de calcul des corrections de valeur utilisées. Pour les éléments contenus dans les comptes annuels qui sont ou qui étaient à l'origine exprimés en monnaie étrangère, les bases de conversion utilisées pour leur expression en monnaie locale doivent être indiquées;

2) Le nom et le siège des entreprises dans lesquelles la société détient, soit elle-même, soit par une personne agissant en son nom, mais pour le compte de cette société, au moins un pourcentage du capital que les États membres ne peuvent pas fixer à plus de 20%, avec indication de la fraction du capital détenu ainsi que du montant de capitaux propres et de celui du résultat du dernier exercice de l'entreprise concernée pour lequel des comptes ont été arrêtés. Ces informations peuvent être omises lorsqu'elles ne sont que d'un intérêt négligeable au regard de l'objet de l'article 2, paragraphe 3;

SECCION 4

Contenido del anexo

Artículo 43

1. Además de las menciones prescritas por otras disposiciones de la presente directiva, el anexo deberá contener al menos indicaciones sobre:

1) Los criterios de valoración aplicados a las distintas partidas de las cuentas anuales, así como los empleados en el cálculo de las correcciones valorativas. Para los elementos contenidos en las cuentas anuales que están o que estaban originariamente contabilizados en moneda extranjera, deberán indicarse las bases de conversión utilizadas para su expresión en moneda local;

2) El nombre y la sede de las empresas en las cuales la sociedad tenga, bien por sí misma, bien por medio de una persona actuando en su nombre, pero por cuenta de dicha sociedad, al menos un porcentaje de capital que los Estados miembros no podrán fijar por encima del 20%, expresando la fracción del capital poseído, así como el importe de los capitales propios y del resultado del último ejercicio cuyas cuentas hayan sido cerradas, de la empresa de que se trate. Estas informaciones podrán omitirse cuando su interés sea pequeño a los efectos del objetivo del artículo 2, párrafo 3;

SECÇÃO 4

Conteúdo do anexo

Artigo 43º

1. Além das menções prescritas por outras disposições da presente directiva, o anexo deve comportar pelo menos indicações sobre:

1) Os critérios de avaliação aplicados às diversas rubricas das contas anuais, assim como os métodos de cálculo utilizados para as correcções de valor. Relativamente aos elementos contidos nas contas anuais que estejam ou tenham estado na sua origem expressos em moeda estrangeira, devem ser indicadas as bases de conversão utilizadas para a sua expressão em moeda local;

2) O nome e a sede das empresas nas quais a sociedade detém, quer ela própria, quer através de uma pessoa agindo em seu nome, mas por conta da sociedade, pelo menos um percentagem do capital que os Estados membros não podem fixar em mais de 20%, com indicação da fracção do capital detido, assim como do montante dos capitais próprios e do resultado do último exercício da empresa em causa para o qual as contas tenham sido aprovadas. Podem ser omitidas estas informações, quando tiverem um interesse pouco significativo face ao objetivo do artigo 2º, nº 3);

L'indication des capitaux propres et du résultat peut également être omise lorsque l'entreprise concernée ne publie pas son bilan et si elle est détenue à moins de 50%, directement ou indirectement, par la société;

La indicación de los capitales propios y del resultado podrá también omitirse cuando la empresa de que se trate no publique su balance y el dominio, directo o indirecto, de la sociedad sobre ella no alcance el 50%;

A indicação dos capitais próprios e do resultado pode igualmente ser omitida quando a empresa em causa não publicar o seu balanço e se ela é participada em menos de 50% directa ou indirectamente, pela sociedade;

3) Le nombre et la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, le pair comptable des actions souscrites pendant l'exercice dans les limites d'un capital autorisé, sans préjudice des dispositions concernant le montant de ce capital prévues à l'article 2, paragraphe 1, sous e), de la directive 68/151/C.E.E. ainsi qu'à l'article 2, sous c), de la directive 77/91/C.E.E.;

3) El número y el valor nominal o, en su defecto, el valor contable de las acciones suscritas durante el ejercicio dentro de los límites del capital autorizado, sin perjuicio de las disposiciones sobre el importe de este capital previstas en el artículo 2, párrafo 1, letra e), de la directiva 68/151/C.E.E., así como en el artículo 2, letra c), de la directiva 77/91/C.E.E.;

3) O número e o valor nominal ou, na falta de valor nominal, o equivalente valor contabilístico das acções subscritas durante o exercício dentro dos limites do capital autorizado, sem prejuízo das disposições respeitantes ao montante deste capital previstas no artigo 2º, nº 1, alínea e), da directiva 68/151/C.E.E., assim como no artigo 2º, alínea c), da directiva 77/91/C.E.E.;

4) Lorsqu'il existe plusieurs catégories d'actions, le nombre et la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, le pair comptable de chacune d'entre elles;

4) Cuando existan varias categorías de acciones, el número y el valor nominal o, en su defecto, el valor contable de cada una de ellas;

4) Quando existam várias categorias de acções, o número e o valor nominal ou, na falta de valor nominal, o equivalente valor contabilístico de cada uma delas;

5) L'existence de parts bénéficiaires d'obligations convertibles et de titres ou droits similaires, avec indication de leur nombre et de l'étendue des droits qu'ils confèrent;

5) La existencia de partes beneficiarias, obligaciones convertibles y títulos o derechos similares, con indicación de su número y del alcance de los derechos que otorgan;

5) A existência de partes de capital beneficiárias, de obrigações convertíveis e de títulos ou direitos similares, com indicação do seu número e do âmbito dos direitos que conferem;

6) Le montant des dettes de la société dont la durée résiduelle est supérieure à cinq ans, ainsi que le montant de toutes les dettes de la société couvertes par des sûretés réelles données par la société, avec indication de leur nature et de leur forme. Ces indications doivent être données séparément pour chacun des postes relatifs aux dettes, conformément aux schémas figurant aux articles 9 et 10;

6) El importe de las deudas de la sociedad cuya duración residual sea superior a cinco años, así como el de todas las deudas de la misma cubiertas por garantías reales dadas por ella, con indicación de su forma y naturaleza. Estas indicaciones figurarán separadamente para cada una de las partidas relativas a las deudas, conforme a los esquemas de los artículos 9 y 10;

6) O montante das dívidas da sociedade cuja duração residual é superior a cinco anos, assim como o montante de todas as dívidas da sociedade cobertas por garantias reais dadas pela sociedade, com indicação da sua natureza e da sua forma. Estas indicações devem ser dadas separadamente para cada uma das rubricas relativas às dívidas, em conformidade com os esquemas que figuram nos artigos 9º e 10º;

7) Le montant global des engagements financiers qu'une figurent pas dans le bilan, dans la mesure où son indication est utile à l'appréciation de la situation financière. Les engagements existant en matière de pensions ainsi que les engagements à l'égard d'entreprises liées doivent apparaître de façon distincte;

7) El importe global de los compromisos financieros que no figuran en el balance, en la medida en que su indicación sea útil para la apreciación de la situación financiera. Los compromisos existentes en materia de pensiones, así como los compromisos con empresas del grupo, deberán figurar con separación;

7) O montante global dos compromissos financeiros que não figuram no balanço, na medida em que a sua indicação seja útil para apreciação da situação financeira. Os compromissos existentes em matéria de pensões, assim como os compromissos face a empresas ligadas devem ser evidenciados de forma distinta;

8) La ventilation du montant net du chiffre d'affaires au sens de l'article 28 par catégorie d'activité, ainsi que par marché géographique, dans la mesure où, du point de vue de l'organisation de la vente des produits et de la prestation des services correspondant aux activités ordinaires de la société, ces catégories et marchés diffèrent entre eux de façon considérable;

8) El desglose del importe neto de la cifra de negocios entendida ésta en el sentido del artículo 28, por categoría de actividades, así como por mercados geográficos, en la medida en que, desde el punto de vista de la organización de la venta de los productos y de la prestación de servicios correspondientes a las actividades ordinarias de la sociedad, dichas categorías y mercados difieran entre sí de manera considerable;

8) A ventilação do montante líquido das vendas e prestações de serviços no sentido do artigo 28º por categorias de actividade, assim como por mercado geográfico, na medida em que, do ponto de vista da organização da venda dos produtos e da prestação de serviços correspondendo às actividades normais da sociedade, estas categorias e mercados difiram entre si de forma considerável;

9) Le nombre des membres du personnel employé en moyenne au cours de l'exercice, ventilé par catégorie, ainsi que, s'ils ne sont pas mentionnés séparément dans le compte de profits et pertes, les frais de personnel se rapportant à l'exercice et ventilés conformément à l'article 23, point 6;

9) El número medio de personas empleadas durante el ejercicio desglosado por categorías. Igualmente, en el caso de que figuren por separado en la cuenta de pérdidas y ganancias, se expresarán los gastos de personal del ejercicio desglosados conforme al artículo 23, punto 6;

9) O número de membros do pessoal em média durante o exercício, ventilado por categorias, assim como, se não forem mencionadas separadamente na conta de ganhos e perdas, as despesas com o pessoal referentes ao exercício e ventiladas conforme o artigo 23º, ponto 6;

10) La proportion dans laquelle le calcul du résultat de l'exercice a été affecté para une évaluation des postes qui, en dérogation aux principes des articles 31 et 34 à 42, a été effectuée pendant l'exercice ou un exercice antérieur en vue d'obtenir des allègements fiscaux. Lorsque une telle évaluation influence d'une façon non négligeable la charge fiscale future, des indications doivent être données;

10) La proporción en que esté afectado el cálculo del resultado del ejercicio por una valoración de las partidas que, como excepción a los principios de los artículos 31 y 34 a 42, se haya efectuado durante el ejercicio o en un ejercicio anterior para obtener beneficios fiscales. Cuando tal valoración influya con relativa importancia en la carga fiscal futura, se harán constar las debidas indicaciones;

10) A proporção na qual o cálculo do resultado do exercício foi afectado por uma avaliação das rubricas que, em derrogação dos princípios dos artigos 31º e 34º a 42º foi executada durante o exercício ou num exercício anterior com vista a obter vantagens fiscais. Quando tal avaliação influenciar de maneira não negligenciável a carga fiscal futura, devem ser dadas indicações sobre esse facto;

11) La différence entre la charge fiscale imputée à l'exercice et aux exercices antérieurs et la charge fiscale déjà payée ou à payer au titre de ces exercices, dans la mesure où cette différence est d'un intérêt certain au regard de la charge fiscale future. Ce montant peut également figurer de façon cumulée dans le bilan sous un poste particulier à intitulé correspondant;

12) Le montant des rémunérations allouées au titre de l'exercice aux membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance à raison de leurs fonctions, ainsi que les engagements nés ou contractés en matière de pensions de retraite à l'égard des anciens membres des organes précités. Ces informations doivent être données de façon globale pour chaque catégorie;

13) Le montant des avances et des crédits accordés aux membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance, avec indication du taux d'intérêt, des conditions essentielles et des montants éventuellement remboursés, ainsi que les engagements pris pour leur comptes au titre d'une garantie quelconque. Ces informations doivent être données de façon globale pour chaque catégorie.

2. Jusqu'à coordination ultérieure, les États membres peuvent ne pas appliquer le paragraphe 1, point 2, aux sociétés de participation financière au sens de l'article 3, paragraphe 1.

11) La diferencia entre la carga fiscal imputada al ejercicio y a los ejercicios anteriores, a la carga fiscal ya pagada o pendiente de pago por dichos ejercicios, en la medida en que tal diferencia tenga un interés evidente para el futuro. Este importe podrá también figurar acumulado en balance en una partida específica con titulación adecuada;

12) El importe de las remuneraciones devengadas en el ejercicio por los miembros de los órganos de administración, dirección o vigilancia, en razón de sus funciones, así como los compromisos originados o contraídos en materia de pensiones de jubilación de los antiguos miembros de los referidos órganos. Estas informaciones se suministrarán globalmente por categorías;

13) El importe de los anticipos y de los créditos concedidos a los miembros de los órganos de administración, dirección o vigilancia, con indicación del tipo de interés, las condiciones esenciales y los importes eventualmente reembolsados, así como los compromisos tomados por cuenta de ellos para cubrir cualquier garantía. Estas informaciones se suministrarán globalmente por categorías.

2. Basta que se dicte una coordinación posterior, los Estados miembros podrán no aplicar el párrafo 1, punto 2, a las sociedades de participación financiera, entendidas éstas en el sentido del artículo 3, párrafo 1.

11) A diferença entre a carga fiscal imputada ao exercício e aos exercícios anteriores e a carga fiscal já paga ou a pagar com referência a estes exercícios, na medida em que esta diferença tenha interesse significativo face à carga fiscal futura. Este montante pode igualmente figurar de modo acumulado no balanço numa rubrica especial a intitular em conformidade;

12) O montante das remunerações atribuídas com referência ao exercício aos membros dos órgãos de administração, de direcção ou de fiscalização por motivo das suas funções, assim como os compromissos surgidos ou contratados em matéria de pensões de reforma para os antigos membros dos órgãos supracitados. Estas informações devem ser dadas de forma global para cada categoria;

13) O montante dos adiantamentos e dos créditos concedidos aos membros dos órgãos de administração, de direcção ou de fiscalização, com indicação de taxas de juro, das condições principais e dos montantes eventualmente reembolsados, assim como os compromissos tomados por sua conta a título de qualquer garantia. Estas informações devem ser dadas de forma global para cada categoria.

2. Até coordenação ulterior, os Estados membros podem não aplicar o nº 1, ponto 2), às sociedades de participação financeira nos termos do artigo 5º, nº 3.

Article 44

Les États membres peuvent permettre que les sociétés visées à l'article 11 établissent une annexe abrégée dépourvue des indications demandées à l'article 43, paragraphe 1, points 5 à 12. Toutefois, l'annexe doit indiquer d'une façon globale pour tous les postes concernés les informations prévues à l'article 43, paragraphe 1, point 6.

L'article 12 est applicable.

Artículo 44

Los Estados miembros podrán permitir que las sociedades referidas en el artículo 11 establezcan un anexo abreviado desprovisto de las indicaciones exigidas por el artículo 43, párrafo 1, puntos 5 a 12. Sin embargo, este anexo indicará de manera global y para todas las partidas afectadas las informaciones previstas en el artículo 43, párrafo 1, punto 6.

Será aplicable el artículo 12.

Artigo 44º

Os Estados membros podem permitir que as sociedades mencionadas no artigo 11º estabeleçam um anexo sintético sem as indicações exigidas no artigo 43º, nº 1, pontos 5) a 12). Todavia, o anexo deve indicar de forma global para todas as rubricas respectivas as informações previstas no artigo 43º, nº 1, ponto 6).

O artigo 12º é aplicável.

Article 45

1. Les États membres peuvent permettre que les indications prescrites à l'article 43, paragraphe 1, point 2:

a) prennent la forme d'un relevé déposé conformément à l'article 1, paragraphe 1 et 2, de la directive 68/151/C.E.E.; il doit en être fait mention dans l'annexe;

b) soient omises lorsqu'elles sont de nature à porter gravement préjudice à une des entreprises visées à l'article 43, paragraphe 1, point 2. Les États membres peuvent subordonner cette omission à l'autorisation préalable d'une autorité administrative ou judiciaire. L'omission de ces indications doit être mentionnée dans l'annexe.

2. Le paragraphe 1, sous b), s'applique également aux indications prescrites à l'article 43, paragraphe 1, point 8.

Artículo 45

1. Los Estados miembros podrán permitir que las indicaciones prescrites al artículo 43, párrafo 1, punto 2:

a) tomen la forma de una inscripción conforme al artículo 3, párrafos 1 y 2, de la directiva 68/151/C.E.E.; de lo cual se hará mención en el anexo;

b) se omitan, cuando por su naturaleza lleven consigo grave perjuicio a una de las empresas citadas en el artículo 43, párrafo 1, punto 2. Los Estados miembros podrán subordinar esta omisión a la autorización previa de una autoridad administrativa o judicial. La omisión de las indicaciones de que se trata se mencionará en el anexo.

2. El párrafo 1, letra b), se aplicará también a las indicaciones prescrites por el artículo 43, párrafo 1, punto 8.

Artigo 45º

1. Os Estados membros podem permitir que as indicações mencionadas no artigo 43º, nº 1, ponto 2):

a) tomen a forma de um extracto apresentado em conformidade com o artigo 3º, nos. 1 e 2, da Directiva 68/151/C.E.E.; o facto deve ser mencionado no anexo;

b) sejam omitidas, quando sejam de natureza a causar grave prejuizo a uma das empresas mencionadas no artigo 43º, nº1, ponto 2). Os Estados membros podem subordinar esta omissão a autorização prévia de uma autoridade administrativa ou judicial. A omissão destas indicações deve ser mencionada no anexo.

2. O nº 1, alínea b), aplica-se igualmente às indicações prescrites no artigo 43º, nº 1, ponto 8.

Les États membres peuvent autoriser les sociétés visées à l'article 27 à omettre les indications prescrites à l'article 43, paragraphe 1, point 8. L'article 12 est applicable.

Los estados miembros podrán autorizar a las sociedades a las que se refiere el artículo 27 a omitir las indicaciones prescritas en el artículo 43, número 1, punto 8. Será aplicable el artículo 12.

Os Estados membros podem autorizar as sociedades mencionadas no artigo 27º a omitir indicações previstas no artigo 43º, nº 1, ponto 8). O artigo 12º é aplicável.

SECTION 9

SECCION 9

SECÇÃO 9

Contenu du rapport de gestion

Contenido del informe de gestión

Conteúdo do relatório de gestão

Article 46

Artículo 46

Artigo 46º

1. Le rapport de gestion doit contenir au moins un exposé fidèle sur l'évolution des affaires et la situation de la société.

1. El informe de gestión deberá contener, como mínimo, una exposición fiel sobre la evolución de los negocios y la situación de la sociedad.

1. O relatório de gestão deve conter, pelo menos, uma exposição fiel acerca da evolução dos negócios e da situação da sociedade.

2. Le rapport doit également comporter des indications sur:

2. También deberá incluir indicaciones sobre:

2. O relatório deve igualmente incluir indicações sobre:

a) les événements importants survenus après la clôture de l'exercice;

a) los acontecimientos importantes acaecidos después del cierre del ejercicio;

a) Os acontecimentos importantes verificados após o encerramento do exercício;

b) l'évolution prévisible de la société;

b) la evolución prévisible de la sociedad;

b) A evolução presvisível da sociedade;

c) les activités en matière de recherche et de développement;

c) las actividades en materia de investigación y desarrollo;

c) As actividades em matéria de investigação e desenvolvimento;

d) en ce qui concerne les acquisitions d'actions propres, les indications visées à l'article 22, paragraphe 2, de la directive 77/91/C.E.E.

d) con respecto a las adquisiciones de las acciones propias, las indicaciones señaladas en el artículo 22, párrafo 2. de la directiva 77/91/C.E.E.

d) no que respeita à aquisição de acções próprias, as indicações mencionadas no artigo 22º, nº 2, da Directiva 77/91/C.E.E.

SECTION 10

Publicité

Article 47

1. Les comptes annuels régulièrement approuvés et le rapport de gestion ainsi que le rapport établi par la personne chargée du contrôle des comptes font l'objet d'une publicité effectuée selon les modes prévus par la législation de chaque Etat membre conformément à l'article 3 de la directive 68/151/C.E.E.

Toutefois, la législation d'un Etat membre peut permettre que le rapport de gestion ne fasse pas l'objet de la publicité visée ci-dessus. Dans ce cas, le rapport de gestion est tenu à la disposition du public au siège de la société dans l'Etat membre concerné. Une copie intégrale ou partielle de ce rapport doit pouvoir être obtenue sans frais et sur simple demande.

2. Par dérogation au paragraphe 1, les Etats membres peuvent permettre que les sociétés visées à l'article 11 publient:

SECCION 10

Publicidad

Artículo 47

1. Las cuantías anuales debidamente aprobadas y el informe de gestión, así como el informe establecido por la persona encargada de la censura de cuentas, serán objeto de publicidad conforme a las modalidades previstas por la legislación de cada Estado miembro, según el artículo 3 de la directiva 68/151/C.E.E.

Si embargo, la legislación de un Estado miembro podrá permitir que el informe de gestión no sea objeto de la publicidad mencionada. En este caso, dicho informe estará a disposición del público en la sede de la sociedad en el Estado miembro interesado. Sin gastos y por simple petición se facilitará copia íntegra o parcial del referido informe.

2. Como excepción al párrafo 1, los Estados miembros podrán permitir que las sociedades a las que se refiere el artículo 11 publiquen:

SECÇÃO 10

Publicidade

Artigo 47º

1. As contas anuais regularmente aprovadas e o relatório de gestão, assim como o relatório elaborado pela pessoa encarregada do controlo das contas, devem ser objeto de publicidade efectuada de acordo com as modalidades previstas pela legislação de cada Estado membro em conformidade com o artigo 3 da Directiva 68/151/C.E.E.

Todavia, a legislação de um Estado membro pode permitir que o relatório de gestão não seja objecto da publicidade acima mencionada. Neste caso, o relatório de gestão é posto à disposição do público na sede da sociedade no Estado membro respectivo. Uma cópia integral ou parcial deste relatório deve poder ser obtida por simples pedido. O preço pedido por essa cópia não pode exceder esse custo administrativo.

2. Em derrogação ao nº 1, os Estados membros podem permitir que as sociedades mencionadas no artigo 11º publiquem:

a) un bilan abrégé reprenant seulement les postes précédés de lettres et de chiffres romains prévus aux articles 9 et 10, avec mentions séparées des informations demandées entre parenthèses sous D, II, de l'actif et C, du passif à l'article 9 ainsi que sous D, II, à l'article 10, mais d'une façon globale pour tous les postes concernés;

b) une annexe abrégée dépourvue des indications demandées à l'article 43, paragraphe 1, points 5 à 12. Toutefois, l'annexe doit indiquer d'une façon globale pour tous les postes concernés les informations prévues à l'article 43, paragraphe 1, point 6.

L'article 12 est applicable.

En outre, les États membres peuvent permettre à ces sociétés de ne pas publier leur compte de profits et pertes, leur rapport de gestion ainsi que le rapport établi par la personne chargée du contrôle des comptes.

3. Les États membres peuvent permettre que les sociétés visées à l'article 27 publient:

a) un bilan abrégé reprenant seulement les postes précédés de lettres et de chiffres romains prévus aux articles 9 et 10, avec mention séparée, soit dans le bilan, soit dans l'annexe:

- des postes C I 1, C II 1, 2, 3 et 4, C III 1, 2, 3, 4 et 5, D II 1, 2 et 6 et D III 1 et 2 de l'actif ainsi que C I, 2, 6, 7 et 8 du passif, à l'article 9;

a) un balance abreviado que recoja solo las partidas precedidas por letras y números romanos previstas en los artículos 9 y 10, con mención separada de las informaciones establecidas entre paréntesis bajo D, II, del activo y C, del Pasivo en el artículo 9, así como bajo D, II, en el artículo 10; estas informaciones figurarán globalmente para todas las partidas afectadas;

b) un anexo abreviado sin que figuren las indicaciones exigidas por el artículo 43, párrafo 1, puntos 5 a 12. Sin embargo, este anexo indicará de manera global, para todas las partidas afectadas, las informaciones previstas en el artículo 43, párrafo 1, punto 6.

Será aplicable el artículo 12.

Además, los Estados miembros podrán permitir a estas sociedades que no publiquen su cuenta de pérdidas y ganancias y su informe de gestión, así como el formulado por la persona encargada de la censura de cuentas.

3. Los Estados miembros podrán permitir que las sociedades a las que se refiere el artículo 27 publiquen:

a) un balance abreviado que recoja sólo las partidas precedidas por letras y números romanos previstas en los artículos 9 y 10 con mención separada, bien en el balance, bien en el anexo:

- de las partidas C I 1, C II 1, 2, 3 y 4, C III 1, 2, 3, 4 y 5, D II 1, 2, 3 y 6 y D III 1 y 2 del activo, así como C I, 2, 6, 7 y 8 del pasivo, en el artículo 9;

a) Um balanço sintético contendo apenas as rubricas precedidas de letras e algarismos romanos previstos nos artigos 9º e 10º, com menção separada das informações pedidas entre parêntesis em D, II, do activo, e C do passivo do artigo 9º, assim como em D, II, do artigo 10º, mas de uma maneira global para todas as rubricas respectivas;

b) Um anexo abreviado sem as indicações exigidas no artigo 43º, nº 1, pontos 5) a 12). Todavia, o anexo deve indicar de maneira global para todas as rubricas respectivas as informações previstas no artigo 43º, nº 1, ponto 6.

O artigo 12º é aplicável.

Além disso, os Estados membros podem permitir a estas sociedades não publicar a sua conta de ganhos e perdas, o seu relatório de gestão, assim como o relatório elaborado pela pessoa encarregada do controlo das contas.

3. Os Estados membros podem permitir que as sociedades mencionadas no artigo 27º publiquem:

a) Um balanço sintético tomando apenas as rubricas precedidas de letras e de algarismos romanos previstos nos artigos 9º e 10º, com menção separada no balanço ou no anexo:

- das rubricas C I 1, C II 1, 2, 3 e 4, C III 1, 2, 3, 4 e 5, D II 1, 2, 3 e 6 e D III 1 e 2, do activo, assim como C I, 2, 6, 7 e 8, do passivo, do artigo 9º;

- des postes C I 3, C II 1, 2, 3 et 4, C III 1, 2, 3, 4 et 7, D II 2, 3 et 6, D III 1 et 2, P 1, 2, 6, 7 et 9 ainsi que I 1, 2, 6, 7, et 9 à l'article 10;

- des informations demandées entre parenthèses aux postes D II de l'actif et C du passif à l'article 9, mais d'une façon globale pour tous les postes concernés et séparément pour les postes D II 2 et 3 de l'actif ainsi que C 1, 2, 6, 7 et 9 du passif;

- des informations demandées entre parenthèses au poste D II à l'article 10, mais d'une façon globale pour tous les postes concernés et séparément pour les postes D II 2 et 3;

b) Une annexe abrégé, dépourvue des indications demandées à l'article 43, paragraphe 1, points 5, 6, 8, 10 et 11. Toutefois, l'annexe doit indiquer les informations prévues à l'article 43, paragraphe 1, point 6, d'une façon globale pour tous les postes concernés.

Le présent paragraphe ne porte pas atteinte au paragraphe 1 en ce qui concerne le compte de profits et pertes, le rapport de gestion ainsi que le rapport établi par la personne chargée du contrôle des comptes.

L'article 12 est applicable.

- de las partidas C I 3, C II 1, 2, 3 y 4, C III 1, 2, 3, 4 y 7, D II 2, 3 y 6, D III 1 y 2, P 1, 2, 6, 7 y 9, así como I 1, 2, 6, 7 y 9, en el artículo 10;

- de las informaciones exigidas entre paréntesis en las partidas D II del activo y C del pasivo, en el artículo 9; estas informaciones figurarán globalmente para todas las partidas afectadas, salvo para las D II 2 y 3 del activo y C 1, 2, 6, 7 y 9 del pasivo que deberán expresarse por separado;

- de las informaciones exigidas entre paréntesis en las partidas D II, en el artículo 10; estas informaciones figurarán globalmente para todas las partidas interesadas, salvo para las D II 2 y 3, que deberán expresarse por separado;

b) Un anexo abreviado, sin que figuren las indicaciones exigidas por el artículo 43, párrafo 1, puntos 5, 6, 8, 10 y 11. Sin embargo, este anexo indicará las informaciones previstas en el artículo 43, párrafo 1, punto 6, globalmente para todas las partidas afectadas.

El presente párrafo no atañe al párrafo 1 en lo que se refiere a la cuenta de pérdidas y ganancias, al informe de gestión y al informe formulado por la persona encargada de la censura de cuentas.

Será aplicable el artículo 12.

- das rubricas C I 3, C II 1, 2, 3 e 4, C III 1, 2, 3, 4 e 7, D II 2, 3 e 6, D III 1 e 2, P 1, 2, 6, 7 e 9, assim como I 1, 2, 6, 7 e 9, do artigo 10º;

- das informações pedidas entre paréntesis nas rubricas D II, do activo e C do passivo do artigo 9º, mas de maneira global para todas as rubricas respectivas e separadamente para as rubricas D II 2 e 3 do activo, assim como C 1, 2, 6, 7 e 9 do passivo;

- das informações pedidas entre paréntesis na rubrica D II, do artigo 10º, mas de maneira global para todas as rubricas respectivas e separadamente para as rubricas D II 2 e 3;

b) Um anexo abreviado, sem as indicações pedidas no artigo 43º, nº 1, pontos 5), 6), 8), 10) e 11). Todavia, o anexo deve indicar as informações previstas no artigo 43º, nº 1, ponto 6), de uma maneira global para todas as rubricas respectivas.

O presente parágrafo não prejudica o nº 1 no que respeita à conta de ganhos e perdas, ao relatório de gestão, assim como ao relatório elaborado pela pessoa encarregada do controlo das contas.

O artigo 12º é aplicável.

Article 48

Lors de toute publication intégrale, les comptes annuels et le rapport de gestion doivent être reproduits dans la forme et le texte sur la base desquels la personne chargée du contrôle des comptes a établi son rapport. Ils doivent être accompagnés du texte intégral de l'attestation. Si la personne chargée du contrôle des comptes a émis des réserves ou a refusé son attestation, ce fait doit être signalé et les raisons en être indiquées.

Article 49

Lorsque les comptes annuels ne son pas intégralement publiés, il doit être précisé qu'ils s'agit d'une version abrégé et il doit en être fait référence au registre auprès duquel les comptes ont été déposés en vertu de l'article 47, paragraphe 1. Lorsque ce dépôt n'a pas encore eu lieu, ce fait doit être mentionné. L'attestation de la personne chargée du contrôle des comptes ne peut accompagner cette publication, mais el doit être précisé si l'attestation a été donnée avec ou sans réserve ou si elle a été refusée.

Artículo 48

Cuando la publicación deba realizarse íntegramente, las cuentas anuales y el informe de gestión serán reproducidos en la misma forma y con idéntico texto a los que sirvieron de base para que formulara su informe la persona encargada de la censura de cuentas. Dichos documentos se acompañarán con el texto íntegro de la certificación. Si la persona encargada de la censura de cuentas hubiere formulado reservas o hubiere denegado su certificación, estos hechos y las razones que los apoyan deberán ser expresados.

Artículo 49

Cuando las cuentas anuales no se publiquen íntegramente, se especificará que se trata de una versión abreviada, indicándose el registro donde dichas cuentas estén depositadas en virtud del artículo 47, párrafo 1. Si dicho depósito aún no se hubiere constituido, este hecho deberá ser mencionado. No se acompañará la certificación de la persona encargada de la censura de cuentas, pero se expresará con precisión si dicha certificación se hubiere emitido con o sin reservas o si se hubiere denegado.

Artigo 48º

Quando de qualquer publicação integral, as contas anuais e o relatório de gestão devem ser reproduzidos segundo a forma e o texto na base dos quais a pessoa encarregada do controlo das contas elaborou o seu relatório. Estes documentos devem ser acompanhados do texto integral da certificação. Se a pessoa encarregada do controlo das contas, emitir reservas ou recusou a sua certificação este facto deve ser assinalado e as razões devem ser dadas.

Artigo 49º

Se as contas anuais forem publicadas na íntegra, deve precisar-se que se trata de uma versão sintética e deve ser feita referência ao registo junto do qual as contas foram depositadas em conformidade com o artigo 47º, nº 1. Se este depósito ainda não tiver sido efectuado, este facto deve ser mencionado. A certificação da pessoa encarregada do controlo das contas não pode acompanhar a esta publicação, mas deve ser mencionado se a certificação foi dada com ou sem reserva ou se ela foi recusada.

Article 50

Doivent être publiées en même temps que les comptes annuels et selon les mêmes modalités:

- la proposition d'affectation des résultats;
- l'affectation de résultats,

dans le cas où ces éléments n'apparaissent pas dans les comptes annuels.

Artículo 50

Se publicarán al mismo tiempo que las cuentas anuales y según las mismas modalidades:

- la propuesta de aplicación de los resultados;
- la aplicación de los resultados,

en el caso de estos datos no se manifiesten en las cuentas anuales.

Artigo 50º

Devem ser publicadas ao mesmo tempo que as contas anuais e segundo as mesmas modalidades:

- a proposta da aplicação dos resultados;
- a aplicação dos resultados,

no caso em que estes elementos não apareçam nas contas anuais.

SECTION 11

Contrôle

Article 51

1. a) Les sociétés doivent faire contrôler les comptes annuels par une ou plusieurs personnes habilitées en vertu de la loi nationale au contrôle de comptes;

b) la ou les personnes chargées du contrôle des comptes doivent également vérifier la concordance du rapport de gestion avec les comptes annuels de l'exercice.

2. Les États membres peuvent exempter de l'obligation prévue au paragraphe 1 les sociétés visées à l'article 11.

L'article 12 est applicable.

SECCION 11

Censura de cuentas

Artículo 51

1. a) Las sociedades someterán las cuentas anuales a la censura de una o de varias personas habilitadas, según la ley nacional para dicha función;

b) la persona o personas encargadas de la censura de cuentas verificarán también la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales del ejercicio.

2. Los Estados miembros podrán eximir de la obligación prevista en el párrafo 1 a las sociedades a las que se refiere el artículo 11.

Será aplicable el artículo 12.

SECÇÃO 11

Controlo

Artigo 51º

1. a) As sociedades devem fazer controlar as contas anuais por uma ou várias pessoas habilitadas face à lei nacional para o controlo das contas;

b) A pessoa ou pessoas encarregadas do controlo das contas devem igualmente verificar a concordância do relatório de gestão com as contas anuais do exercício.

2. Os Estados membros podem isentar da obrigação prevista no nº 1, as sociedades mencionadas no artigo 11º.

O artigo 12º é aplicável.

3. Dans le cas visé au paragraphe 1, les Etats membres introduisent dans leur législation des sanctions appropriées pour le cas où les comptes annuels ou le rapport de gestion des sociétés en question ne sont pas établis conformément à la présente directive.

3. En el caso señalado en el párrafo 2, los Estados miembros introducirán en su legislación sanciones apropiadas para cuando las cuentas anuales o el informe de gestión de las sociedades en cuestión no estén establecidos de conformidad con la presente directiva.

3. No caso mencionado no nº 2, os Estados membros introduzirão na sua legislação as sanções adequadas para o caso em que as contas anuais ou o relatório de gestão das sociedades em questão não sejam elaborados em conformidade com a presente directiva.

SECTION 12

SECCION 12

SECÇÃO 12

Dispositions finales

Disposiciones finale

Disposições finais

Article 52

Artículo 52

Artigo 52º

1. Il est institué auprès de la Commission un comité de contact ayant pour mission:

1. Se constituye como dependiente de la Comisión un comité de contacto que tendrá por misión:

1. É criado junto da Comissão um comité de contacto tendo por missão:

a) de faciliter, sans préjudice des articles 169 et 170 du traité, une application harmonisée de la présente directive par une concertation régulière portant notamment sur les problèmes concrets de son application;

a) facilitar, sin perjuicio de los artículos 169 y 170 del tratado, la aplicación armonizada de la presente directiva mediante acuerdos regulares que afecten en particular a los problemas concretos de su aplicación;

a) facilitar, sem prejuízo dos artigos 169º e 170º do tratado, uma aplicação harmonica da presente directiva por uma concertação regular incidindo especialmente sobre os problemas concretos da sua aplicação;

b) de conseiller, si nécessaire, la Commission au sujet des compléments ou amendements à apporter à la présente directive.

b) asesorar, si fuera necesario, a la Comisión respecto a las medidas complementarias o modificaciones que esija la presente directiva.

b) Aconselhas, quando necessário, a Comissão sobre os complementos ou as alterações a fazer à presente directiva.

2. Le Comité de contact est composé de représentants des Etats membres ainsi que de représentants de la Commission. La présidence est assurée par un représentant de la Commission. Le secrétariat est assuré par les services de la Commission.

2. El Comité de contacto estará compuesto por representantes de los Estados miembros y por representantes de la Comisión. La presidencia corresponderá a un representante de la Comisión. La secretaría corresponderá a los servicios de la Comisión.

2. O Comité de contacto é composto por representantes dos Estados membros, assim como por representantes da Comissão. A presidência é assegurada por um representante da Comissão. O secretariado é assegurado pelos serviços da Comissão.

1. Le Comité est convoqué par son président soit à l'initiative de celui-ci, soit à la demande d'un de ses membres.

3. El Comité será convocado por su presidente, bien por su propia iniciativa, bien a petición de uno de sus miembros.

3. O Comité é convocado pelo seu presidente, por iniciativa deste ou a pedido de um dos seus membros.

Article 53

Artículo 53

Artigo 53º

1. L'ECU au sens de la présente directive est celui défini par le règlement (C.E.E.) n° 3.180/78, modifié par le règlement (C.E.E.) n° 2.626/84. La contrevalleur en monnaie nationale est celui qui est applicable le 25 juillet 1.983.

1. En el sentido de la presente directiva el ECU es definido por el reglamento (C.E.E.) núm 3.180/78, modificado por el reglamento (C.E.E.) número 2.626/84. Su contravalor en moneda nacional será el aplicable el 25 de julio de 1.983.

1. A unidade de conta europeia para efeitos da presente directive é definida pelo Regulamento (C.E.E.) n° 3.180/78, modificado pelo Regulamento (C.E.E.) n° 2.626/84. O contravalor em moeda nacional é o que é aplicável em 25 de Julho de 1.983.

2. Le Conseil, sur proposition de la Commission, procède tous les cinq ans à l'examen et, le cas échéant, à la révision des montants de la présente directive exprimés en unités de compte européennes, en fonction de l'évolution économique et monétaire dans la Communauté.

2. A propuesta de la Comisión, el Consejo procederá cada cinco años al examen y, en su caso, a la revisión de las cantidades que figuran en la presente directiva expresadas en unidades de cuenta europea, en función de la evolución económica y monetaria de la Comunidad.

2. O Conselho, sob proposta da Comissão, procederá todos os cinco anos ao exame, e, sendo caso disso, à revisão dos montantes da presente directive expressos em unidades de conta europeias, em função da evolução económica e monetária na Comunidade.

Article 54

Artículo 54

Artigo 54º

La présente directive ne porte pas atteinte aux législations des Etats membres qui prescrivent le dépôt des comptes annuels des sociétés ne relevant pas de leur droit auprès d'un registre sur lequel des succursales de ces sociétés sont inscrites.

La presente directiva no afecta a las legislaciones de los Estados miembros que prescriben el depósito de las cuentas anuales de las sociedades no sometidas a su derecho, en un registro en que deben inscribirse las sucursales de dichas sociedades.

A Presente directiva não prejudica as legislações dos Estados membros que obriguem ao depósito das contas anuais das sociedades não sujeitas ao seu direito nacional junto do registro no qual as sucursais destas sociedades são inscritas.

Article 55

Artículo 55

Artigo 55º

1. Les États membres mettent en vigueur les dispositions législatives, réglementaires et administratives nécessaires pour se conformer à la présente directive dans un délai de deux ans à compter de sa notification. Ils en informent immédiatement la Commission.

2. Les États membres peuvent prévoir que les dispositions visées au paragraphe 1 ne s'appliquent que dix-huit mois après l'expiration du délai prévu audit paragraphe.

Toutefois, ce dix-huit mois peuvent être portés à cinq ans:

a) pour les unregistered companies au Royaume-Uni et en Irlande;

b) pour l'application des articles 9 et 10 ainsi que des articles 23 à 26 concernant les schémas du bilan et du compte de profits et pertes, dans la mesure où un État membre a mis en vigueur, pour ces documents, d'autres schémas au maximum trois ans avant la notification de la présente directive;

c) pour l'application des dispositions de la présente directive qui concernent le calcul et la présentation dans le bilan d'amortissements affectés à des éléments du patrimoine qui relèvent des postes d'actif mentionnés à l'article 9 postes C II 2 et 3, et à l'article 10 postes C II 2 et 3;

1. Para adaptar sus normas a la presente directiva, los Estados miembros pondrán en vigor las disposiciones legislativas, reglamentarias y administrativas que sean necesarias, en un plazo de dos años a contar de la notificación de dicha directiva. Los Estados miembros informarán de ello a la Comisión.

2. Los Estados miembros podrán prever la no aplicación de las disposiciones señaladas en el párrafo 1, hasta dieciocho meses después de la terminación del plazo indicado en dicho párrafo.

Sin embargo, estos dieciocho meses podrán ampliarse a cinco años:

a) para las unregistered companies en el Reino Unido y en Irlanda;

b) para la aplicación de los artículos 9 y 10, así como de los artículos 23 a 26 sobre los esquemas del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias, en la medida en que un Estado miembro haya puesto en vigor, para dichos documentos otros esquemas tres años antes, como máximo, contados a partir de la notificación de la presente directiva;

c) para la aplicación de las disposiciones de la presente directiva sobre el cálculo y la presentación en el balance de las amortizaciones referidas a elementos del patrimonio incluidos en las partidas del activo del artículo 9, C II 2 y 3, y del artículo 10, C II 2 y 3;

1. Os Estados membros porão em vigor as disposições legislativas, regulamentares e administrativas necessárias, para se conformarem à presente directiva num prazo de dois anos a contar da sua notificação. Eles devem informar imediatamente esse facto à Comissão.

2. Os Estados membros podem prever que as disposições mencionadas no nº 1 não se apliquem senão dezoito meses depois do termo do prazo previsto no dito parágrafo.

Todavia, estes dezoito meses podem ser alargados a cinco anos:

a) No que respeita às unregistered companies no Reino Unido e na Irlanda;

b) No que respeita à aplicação dos artigos 9º e 10º, assim como dos artigos 23º a 26º respeitantes aos esquemas do balanço e da conta de lucros e perdas, na medida em que um Estado membro tenha posto em vigor, para estes documentos, esquemas diferentes num período máximo de três anos antes da presente directiva;

c) No que respeita à aplicação das disposições da presente directiva que repetem ao cálculo e apresentação no balanço de amortizações referentes aos elementos do património que dependem das rubricas do activo mencionadas no artigo 9º, rubricas C, II, 2 e 3, e no artigo 10º, rubricas C, II, 2 e 3;

d) pour l'application de l'article 47, paragraphe 1, excepté en ce qui concerne les sociétés déjà soumises à l'obligation de publicité en vertu de l'article 2, paragraphe 1, sous f), de la directive 68/151/C.E.E. Dans ce cas, l'article 47, paragraphe 1, deuxième alinéa de la présente directive s'applique aux comptes annuels et au rapport établi par la personne chargée du contrôle des comptes;

e) pour l'application de l'article 51, paragraphe 1.

En outre, ce délai de dix-huit mois peut être porté à huit ans pour les sociétés de navigation dont l'objet principal est la navigation et qui existent déjà au moment de l'entrée en vigueur des dispositions visées au paragraphe 1.

3. Les États membres veillent à communiquer à la Commission le texte des dispositions essentielles de droit interne qu'ils adoptent dans le domaine régi par la présente directive.

Article 56

1. L'obligation d'indiquer dans les comptes annuels les postes prévus aux articles 9, 10 et 23 à 26 qui concernent les entreprises liées au sens de l'article 41 de la directive 83/349/C.E.E. et l'obligation de donner des informations concernant ces entreprises, conformément à l'article 13, paragraphe 2, à l'article 14 et à l'article 43, paragraphe 1 point 7, entrent en vigueur à partir de la date indiquée à l'article 49, paragraphe 2 de la directive ci-avant indiquée.

d) para la aplicación del artículo 47, párrafo 1, salvo en los que afecta a las sociedades ya sometidas a la obligación de publicidad en virtud del artículo 2, párrafo 1, letra f), de la directiva 68/151/C.E.E. En este caso, el artículo 47, párrafo 1, segundo apartado, de la presente directiva se aplicará a las cuentas anuales y al informe formulado por la persona encargada de la censura de cuentas;

e) para la aplicación del artículo 51, párrafo 1.

Además, este plazo de dieciocho meses podrá ampliarse hasta ocho años para las sociedades de navegación cuyo objeto principal sea la navegación, cuando ya existan en el momento de la entrada en vigor de las disposiciones señaladas en el párrafo 1.

3. Los Estados miembros comunicarán a la Comisión el texto de las disposiciones esenciales de derecho interno que adopten en la materia que regula la presente directiva.

Artículo 56

1. La obligación de indicar en las cuentas anuales las partidas previstas en los artículos 9, 10 y 23 a 26, relativas a las empresas del grupo en el sentido del artículo 41 de la directiva 83/349/C.E.E. así como la obligación de suministrar informaciones relativas a dichas empresas conforme al artículo 13, párrafo 1, punto 7, entrarán en vigor a partir de la fecha indicada en el artículo 49, párrafo 2, de la mencionada directiva.

d) No que respeita à aplicação do artigo 47º, nº 1, excepto no que respeita às sociedades já submetidas à obrigação de publicidade em virtude do artigo 2º, nº 1, alínea f), da Directiva 68/151/C.E.E. Neste caso, o artigo 47º, nº 1, segunda alínea, da presente directiva aplica-se às contas anuais e ao relatório elaborado pela pessoa encarregada do controlo das contas;

e) No que respeita à aplicação do artigo 51º, nº 1.

Além disso, este prazo de dezoito meses pode ser alargado para oito anos no que respeita às sociedades de navegação cujo objecto principal é a navegação e que existam já no momento da entrada em vigor das disposições mencionadas no nº 1.

3. Os Estados membros tomarão o cuidado de comunicar à comissão o texto das principais disposições de direito interno que adoptem no domínio regulamentado pela presente directiva.

Artigo 56º

1. A obrigação de indicar nas contas anuais as rubricas previstas nos artigos 9º e 10º e 23º a 26º que respeitem às empresas coligadas na acepção do artigo 41º da Directiva 83/349/C.E.E. e a obrigação de dar informações relativas a estas empresas, de acordo com o nº 2 do artigo 13º, artigo 14º e nº 1, ponto 7, do artigo 43º, entram em vigor a partir da data indicada no nº 2 do artigo 49º da directiva atrás citada.

2. L'annexe doit en outre comporter:

a) le nom et le siège de l'entreprise qui établit les comptes consolidés de l'ensemble de plus grand d'entreprises dont la société fait partie en tant qu'entreprise filiale;

b) le nom et le siège de l'entreprise qui établit les comptes consolidés de l'ensemble de plus petit d'entreprises inclus dans l'ensemble d'entreprises visé au point a) dont la société fait partie en tant qu'entreprise filiale;

c) le lieu où les comptes consolidés visés aux points a) et b) peuvent être obtenus doit être mentionné, à moins qu'ils ne soient indisponibles.

Article 57

Sans préjudice des directives 68/151/C.E.E. et 77/91/C.E.E., les États membres peuvent ne pas appliquer aux sociétés relevant de leur droit national qui sont des entreprises filiales au sens de la directive 83/349/C.E.E. les dispositions de la présente directive relatives au contenu, au contrôle ainsi qu'à la publicité des comptes annuels si les conditions suivantes sont remplies:

a) l'entreprise mère relève du droit d'un État membre;

b) tous les actionnaires ou associés de l'entreprise filiale se sont déclarés d'accord sur l'exemption indiquée ci-dessus; cette déclaration est requise pour chaque exercice;

c) l'entreprise mère s'est déclarée garante des engagements pris par l'entreprise filiale;

2. Además, el anexo debe incluir:

a) el nombre y domicilio social de la empresa que establezca las cuentas consolidadas del mayor conjunto de empresas del que dicha sociedad forme parte como filial;

b) el nombre y domicilio social de la empresa que establezca las cuentas consolidadas del menor conjunto de empresas incluido en el conjunto previsto en el punto a), del que dicha sociedad forma parte como filial;

c) debe indicarse, asimismo, el lugar en que pueden obtenerse las cuentas consolidadas previstas en los puntos a) y b), a menos que no pueda disponerse de ellas.

Artículo 57

Sin perjuicio de las directrices 68/151/C.E.E. y 77/91/C.E.E., los Estados miembros podrán no aplicar a las sociedades que, estando sujetas a su derecho nacional, sean filiales en el sentido de la directiva 83/349/C.E.E., las disposiciones de la presente relativas al contenido, censura y publicidad de las cuentas anuales, si se cumple simultáneamente que:

a) la empresa matriz esté sometida al derecho de un Estado miembro;

b) todos los accionistas o socios de la empresa filial hayan declarado su conformidad con la exención mencionada; esta declaración es necesaria para cada ejercicio;

c) la empresa matriz se haya constituido en garante de los compromisos adquiridos por la filial;

2. O anexo deve, além disso, incluir:

a) A denominação e a sede da empresa que elabora as contas consolidadas do maior conjunto de empresas de que a sociedade faça parte enquanto empresa filial;

b) A denominação e a sede da empresa que elabora as contas consolidadas do conjunto mais pequeno de empresas incluídas no conjunto de empresas referidas na alínea a), de que a sociedade faça parte enquanto empresa filial;

c) O local onde as contas consolidadas referidas nas alíneas a) e b) possam ser obtidas deve ser mencionado, não ser que elas não estejam disponíveis.

Artigo 57º

Sem prejuízo das Directivas 68/151/C.E.E. e 77/91/C.E.E., os Estados membros podem não aplicar às sociedades sujeitas ao seu direito nacional, que sejam empresas filiais na acepção da Directiva 83/349/C.E.E., as disposições da presente directiva relativa ao conteúdo, à discalização bem como à publicidade das contas anuais, se estiverem preenchidas as condições seguintes:

a) A empresa-mãe esteja sujeita ao direito de um Estado membro;

b) Todos os accionistas ou sócios da empresa filial se tenham declarado de acordo com a dispensa atrás referida; esta requerida para cada exercício;

c) A empresa-mãe se tenha declarado garante dos compromissos contraídos pela empresa filial;

d) les déclarations visées aux points b) et c) font l'objet d'une publicité de la part de l'entreprise filiale selon les modes prévus par la législation de l'Etat membre conformément à l'article 3 de la directive 68/151/C.E.E.;

e) l'entreprise filiale est incluse dans les comptes consolidés établis par l'entreprise mère conformément à la directive 83/349/C.E.E.;

f) l'exemption indiquée ci-avant est mentionnée dans l'annexe des comptes consolidés établis par l'entreprise mère;

g) les comptes consolidés visés au point e), le rapport consolidé de gestion et le rapport de la personne chargée du contrôle de ces comptes font l'objet d'une publicité de la part de l'entreprise filiale selon les modes prévus par la législation de l'Etat membre conformément à l'article 3 de la directive 68/151/C.E.E.

d) las declaraciones previstas en los puntos b) y c) hayan sido objeto de publicidad por parte de la empresa filial, según las modalidades previstas por la legislación de un Estado miembro, de conformidad con el artículo 3 de la directiva 68/151/C.E.E.;

e) la empresa filial haya sido incluida en las cuentas consolidadas establecidas por la empresa matriz conforme a la directiva 83/349/C.E.E.

f) se indique la mencionada excepción en el anexo de las cuentas consolidadas establecidas por la empresa matriz;

g) las cuentas consolidadas previstas en el punto e), el informe de gestión consolidado y el informe de la persona encargada de la censura de dichas cuentas sean objeto de publicidad por parte de la filial, según las modalidades previstas por la legislación del Estado miembro, conforme al artículo 3 de la directiva 68/151/C.E.E.

d) As declarações referidas nas alíneas b) e c) sejam objecto de uma publicidade por parte da empresa filial segundo os modos previstos pela legislação do Estado membro, de acordo com o artigo 3º da Directiva 68/151/C.E.E.;

e) A empresa filial seja incluída nas contas consolidadas elaboradas pela empresa-mãe de acordo com a Directiva 83/349/C.E.E.;

f) A dispensa acima referida seja mencionada no anexo das contas consolidadas pela empresa mãe;

g) As contas consolidadas referidas na alínea e), o relatório consolidado de gestão e o relatório da pessoa encarregada da fiscalização destas contas sejam objecto de publicidade por parte da empresa filial segundo os modos previstos pela legislação do Estado membro, de acordo com o artigo 3º da Directiva 68/151/C.E.E.

Article 58

Les États membres peuvent ne pas appliquer aux sociétés relevant de leur droit national, qui sont des entreprises mères au sens de la directive 83/349/C.E.E., les dispositions de la présente directive relatives au contrôle ainsi qu'à la publicité de compte de profits et pertes si les conditions suivantes sont remplies:

a) l'entreprise mère établit des comptes consolidés conformément à la directive 83/349/C.E.E. et est comprise dans les comptes consolidés;

Artículo 58

Los Estados miembros podrán dejar de aplicar a las sociedades que, estando sometidas a su derecho nacional, sean empresas matrices en el sentido de la directiva 83/349/C.E.E., las disposiciones de la presente relativas a la censura y a la publicidad de la cuenta de pérdidas y ganancias, si se cumple simultáneamente que:

a) la empresa matriz establezca cuentas consolidadas conforme a la directiva 83/349/C.E.E. y esté incluida en las mismas;

Artigo 58º

Os Estados membros podem não aplicar às sociedades sujeitas ao seu direito nacional, que sejam empresas-mãe no acepção da Directiva 83/349/C.E.E., as disposições da presente directiva relativas à fiscalização, bem como à publicação, da conta de ganhos e perdas, se estiverem preenchidas as seguintes condições:

a) A empresa-mãe elabore contas consolidadas de acordo com a Directiva 83/349/C.E.E. e esteja compreendida nas contas consolidadas;



b) l'exemption ci-dessus indiquée est mentionnée dans l'annexe des comptes annuels de l'entreprise mère;

c) l'exemption ci-dessus indiquée est mentionnée dans l'annexe des comptes consolidés établis par l'entreprise mère;

d) le résultat de l'exercice de l'entreprise mère, calculé conformément à la présente directive, figure au bilan de l'entreprise mère.

b) la referida excepción se mencione en el anexo de las cuentas anuales de la empresa matriz;

c) dicha excepción se mencione asimismo en el anexo de las cuentas consolidadas establecidas en la empresa matriz;

d) el resultado del ejercicio de la empresa matriz figure en su balance, habiendo sido obtenido conforme a la presente directiva.

b) A dispensa atrás referida seja mencionada no anexo das contas anuais da empresa-mãe;

c) A dispensa atrás referida seja mencionada no anexo das contas consolidadas elaboradas pela empresa-mãe;

d) O resultado do exercício da empresa-mãe, calculado de acordo com a presente directiva, figure no balanço da empresa-mãe.

Article 59

Artículo 59

Artigo 59º

1. Les Etats membres peuvent permettre ou prescrire que les participations au sens de l'article 17 détenues dans le capital d'entreprises sur la gestion et la politique financière desquelles est exercée une influence notable soient inscrites au bilan conformément aux paragraphes 2 à 9 suivants, comme sous-poste des postes "Parts dans des entreprises liées" et "Participations", selon le cas. Il est présumé qu'une entreprise exerce une influence notable sur une autre entreprise lorsqu'elle a 20% ou plus des droits de vote des actionnaires ou associés de cette entreprise. L'article 2 de la directive 83/349/C.E.E. est applicable.

2. Lors de la première application du présent article à une participation visée au paragraphe 1, celle-ci est inscrite au bilan:

1. Los Estados miembros podrán autorizar o prescribir que las participaciones, en el sentido del artículo 17, poseídas en el capital de otras empresas, sobre cuya gestión y política financiera se ejerza una influencia notable, se incluyan en el balance conforme a los párrafos 2 a 9 siguientes, como subdivisionarias de la partida "Participaciones en empresas del grupo" y "Participaciones", según el caso. Se presumirá que una empresa ejerce una influencia notable sobre otra cuando la primera posea el 20% o más de los derechos de voto correspondientes a los accionistas o socios de la segunda. Resultará de aplicación el artículo 2 de la directiva 83/349/C.E.E.

2. Cuando se aplique por primera vez este artículo a una participación de las contempladas en el párrafo 1, se incluirá en el balance:

1. Os Estados membros podem permitir ou determinar que as participações, no aceção do artigo 17º, detidas no capital de empresas sobre cuja gestão e política financeira das quais seja exercida uma influência significativa, sejam inscritas no balanço de acordo com os nos. 2 a 9 seguintes, como sub-rubricas das rubricas "Partes em empresas coligadas" e "Participações", conforme for o caso. Presume-se que uma empresa exerce uma influência significativa sobre outra empresa quando detenha 20% ou mais dos direitos de voto dos accionistas ou sócios desta empresa. O artigo 2º da Directiva 83/349/C.E.E. é aplicável.

2. Quando este artigo for aplicado pela primeira vez a uma participação referida no nº 1, esta deverá ser inscrita no balanço:

a) soit à sa valeur comptable évaluée conformément aux articles 31 à 42. La différence entre cette valeur et le montant correspondant à la fraction des capitaux propres représentée par cette participation est mentionnée séparément dans le bilan ou dans l'annexe. Cette différence est calculée à la date à laquelle la méthode est appliquée pour la première fois;

b) soit pour le montant correspondant à la fraction des capitaux propres représentée par cette participation. La différence entre ce montant et la valeur comptable évaluée conformément aux règles d'évaluation prévues aux articles 31 à 42 est mentionnée séparément dans le bilan ou dans l'annexe. Cette différence est calculée à la date à laquelle la méthode est appliquée pour la première fois;

c) les États membres peuvent prescrire l'application de l'un ou l'autre des points a) et b). Le bilan ou l'annexe doit indiquer lequel des points a) ou b) a été utilisé;

d) en outre, les États membres peuvent, pour l'application des points a) et b), prescrire ou permettre que le calcul de la différence s'effectue à la date d'acquisition de la participation visée au paragraphe 1 ou, lorsque l'acquisition a eu lieu en plusieurs fois, à la date à laquelle les actions ou parts sont devenues une participation au sens du paragraphe 1.

a) bien por su valor contable determinado conforme a los artículos 31 a 42. La diferencia entre este valor y el montante correspondiente a la fracción de los capitales propios representados por dicha participación se mencionará separadamente en el balance o en el anexo. Esta diferencia se calculará a la fecha en la que se aplique el método por primera vez;

b) bien por el importe correspondiente a la fracción de los capitales propios representados por dicha participación. En el anexo o en el balance se mencionará por separado la diferencia entre este importe y el valor contable determinado de acuerdo con las reglas de valoración previstas en los artículos 31 a 42. Dicha diferencia se calculará a la fecha en la que se aplique el método por primera vez;

c) los Estados miembros podrán prescribir la aplicación de uno u otro de los puntos a) y b). El balance o el anexo deben indicar cual de ambos ha sido utilizado;

d) además, los Estados miembros podrán, para la aplicación de los puntos a) y b), autorizar o prescribir que el cálculo de la diferencia se efectúe a la fecha de adquisición de la participación prevista en el párrafo 1 o, cuando la adquisición haya tenido lugar en varias veces, a la fecha en que las acciones o participaciones se hayan convertido en participaciones en el capital de otras empresas, en el sentido del mencionado párrafo 1.

a) Seja pelo seu valor contabilístico avaliado de acordo com os artigos 31º a 42º. A diferença entre este valor e o montante correspondente à fracção dos capitais próprios representada por esta participação deve ser mencionada separadamente no balanço ou no anexo. Esta diferença deve ser calculada na data em que o método tenha sido aplicado pela primeira vez.

b) Seja pelo montante correspondente à fracção dos capitais próprios representada por esta participação. A diferença entre este montante e valor contabilístico avaliado de acordo com as regras de avaliação previstas nos artigos 31º a 42º deve ser mencionada separadamente no balanço ou no anexo. Esta diferença deve ser calculada na data em que o método tiver sido aplicado pela primeira vez.

c) Os Estados membros podem determinar a aplicação de uma ou outra das alíneas a) e b). O balanço ou o anexo deve indicar qual das alíneas a) ou b) foi utilizada;

d) Além disso, os Estados membros podem, para a aplicação das alíneas a) e b), determinar ou permitir que o cálculo da diferença se efectue na data de aquisição da participação referida no nº 1 ou, no caso das aquisições terem sido realizadas em datas diferentes, na data em que as acções ou partes se tiverem tornado uma participação na aceção do nº 1.

3. Lorsque des éléments d'actif ou de passif de l'entreprise dans laquelle une participation au sens du paragraphe 1 est détenue ont été évalués selon des méthodes non uniformes avec celle retenue par la société établissant ses comptes annuels, ces éléments peuvent, pour le calcul de la différence visée au paragraphe 2 point a) ou point b) être évalués à nouveau conformément aux méthodes retenues par la société établissant ses comptes annuels. Lorsqu'il n'a pas été procédé à cette nouvelle évaluation, mention doit en être faite à l'annexe. Les États membres peuvent imposer cette nouvelle évaluation.

4. La valeur comptable visée au paragraphe 2 point a) ou le montant correspondant à la fraction des capitaux propres visé au paragraphe 2 point b) est accru ou réduit du montant de la variation intervenue au cours de l'exercice, de la fraction des capitaux propres représentée par cette participation; il est réduit du montant des dividendes correspondant à la participation.

5. Dans la mesure où une différence positive mentionnée au paragraphe 2 point a) ou point b) n'est pas rattachable à une catégorie d'éléments d'actif ou de passif, elle est traitée conformément aux règles applicables au poste "fonds de commerce".

6. a) La fraction du résultat attribuable aux participations visées au paragraphe 1 est inscrite au compte de profits et pertes sous un poste distinct à intitulé correspondant;

3. Para el cálculo de la diferencia prevista en los puntos a) o b) del párrafo 2, los elementos de activo o pasivo de la empresa en la que se posea una participación, en el sentido del párrafo 1, que hayan sido valorados según criterios no uniformes con los utilizados por la sociedad que establece sus cuentas anuales, podrán valorarse de nuevo conforme a los empleados por esta última. Cuando no se haya procedido a esta nueva valoración, deberá mencionarse este hecho en el anexo. Los Estados miembros podrán hacer obligatoria esta nueva valoración.

4. El valor contable previsto en el punto a) del párrafo 2 o el montante correspondiente a la fracción de los recursos propios mencionado en el punto b) del párrafo 2, se aumentará o disminuirá con el importe de la variación, habida a lo largo del ejercicio, del porcentaje de capitales propios representado por dicha participación; se reducirá, asimismo, por el importe de los dividendos correspondientes a la participación.

5. En la medida en que la diferencia positiva mencionada en los puntos a) o b) del párrafo 2 no sea imputable a una categoría de elementos de activo o pasivo, se tratará conforme a las reglas aplicables a la partida "Fondo de comercio".

6. a) La fracción del resultado atribuible a las participaciones previstas en el párrafo 1 se incluirá en la cuenta de pérdidas y ganancias en una partida específica, con la adecuada denominación;

3. Sempre que elementos do activo ou do passivo da empresa na qual seja detida uma participação na aceção do nº 1 tenham sido avaliados segundo métodos diferentes dos utilizados pela sociedade ao elaborar as suas contas anuais, estes elementos podem, para o cálculo da diferença referida no nº 2, alínea a) ou alínea b), ser de novo avaliados de acordo com os métodos utilizados pela sociedade ao elaborar as suas contas anuais. Sempre que se não tiver procedido a esta nova avaliação, deve mencionar-se este facto em anexo. Os Estados membros podem impor esta nova avaliação,

4. O valor contabilístico na alínea a) do nº 2 ou o montante correspondente à fracção dos capitais próprios referido na alínea b) do nº 2 será acrescido ou deduzido do montante da variação, entretanto verificada no decorrer do exercício, da fracção dos capitais próprios representada por esta participação; tal valor é reduzido do montante dos dividendos correspondente à participação.

5. Na medida em que, uma diferença positiva mencionada na alínea a) ou alínea b) do nº 2 não seja relacionável com uma categoria de elementos do activo ou do passivo, ela deve ser tratada de acordo com as regras aplicáveis à rubrica "Fundos de comércio".

6. a) A fracção do resultado atribuível às participações referidas no nº 1 deve ser inscrita na conta de ganhos e perdas numa rubrica própria a intitular convenientemente;

b) lorsque ce montant excède le montant des dividendes déjà reçus ou dont le paiement peut être réclamé, le montant de la différence doit être porté à une réserve qui ne peut être distribuée aux actionnaires;

c) les États membres peuvent permettre ou prescrire que la fraction du résultat attribuable aux participations visées au paragraphe 1 ne figure au compte de profits et pertes que dans la mesure où elle correspond à des dividendes déjà reçus ou dont le paiement peut être réclamé.

7. Les éliminations visées à l'article 26 paragraphe 1 point c) de la directive 83/349/C.E.E. sont effectuées dans la mesure où les éléments en sont connus ou accessibles. L'article 26 paragraphes 2 et 3 de la directive précitée s'applique.

8. Lorsqu'une entreprise, dans laquelle une participation au sens du paragraphe 1 est détenue, établit des comptes consolidés, les dispositions des paragraphes précédents sont applicables aux capitaux propres inscrits dans ces comptes consolidés.

9. Il peut être renoncé à l'application du présent article lorsque les participations visées au paragraphe 1 ne présentent qu'un intérêt négligeable au regard de l'objectif de l'article 2 paragraphe 1.

b) cuando este montante exceda del importe de los dividendos ya percibidos o cuyo pago pueda exigirse, el importe de la diferencia deberá llevarse a una reserva que no podrá distribuirse a los accionistas;

c) los Estados miembros podrán permitir o prescribir que la fracción del resultado atribuible a las participaciones previstas en el párrafo 1 sólo figure en la cuenta de pérdidas y ganancias en la medida en que corresponda a dividendos ya percibidos o cuyo pago pueda ser exigido.

7. Las eliminaciones previstas en el artículo 26, párrafo 1, punto c), de la Directiva 83/349/C.E.E. se efectuarán en la medida en que sus elementos sean conocidos o accesibles. Se aplicará el artículo 26, párrafos 2 y 3, de la mencionada Directiva.

8. Cuando una empresa en la que se posea una participación en el sentido del párrafo 1 establezca cuentas consolidadas, las disposiciones de los párrafos precedentes serán aplicables a los capitales propios incluidos en dichas cuentas.

9. Podrá renunciarse a la aplicación de este artículo cuando las participaciones previstas en el párrafo 1 no presenten un interés significativo en relación con el objetivo del párrafo 1 del artículo 2.

b) Sempre que este montante exceda o montante dos dividendos já recebidos ou cujo pagamento possa ser exigido, o montante da diferença deve ser levado a uma reserva que não pode ser distribuída aos accionistas;

c) Os Estados membros podem permitir ou determinar que a fracção do resultado atribuível às participações referidas no nº 1 não figure na conta de ganhos e perdas a não ser na medida em que ela corresponda a dividendos já recebidos ou cujo pagamento possa ser exigido.

7. As eliminações referidas no nº 1, alínea c), do artigo 26º da Directiva 83/349/C.E.E. devem ser efectuadas na medida em que os elementos sejam conhecidos ou estejam acessíveis. Os nos. 2 e 3 do artigo 26º da directiva atrás citada aplicam-se.

8. Sempre que uma empresa na qual é detida uma participação na acepção do nº 1 elabora contas consolidadas, as disposições dos números precedentes são aplicáveis aos capitais próprios inscritos nestas contas consolidadas.

9. Pode renunciar-se à aplicação do presente artigo quando as participações referidas no nº 1 não apresentem um interesse significativo relativamente ao objectivo do nº 3 do artigo 2º.

Article 60

Jusqu'à coordination ultérieure, les États membres peuvent prévoir que l'évaluation des valeurs dans lesquelles les sociétés d'investissement au sens de l'article 5, paragraphe 2, ont placé leurs fonds se fait sur la base de la valeur du marché.

Dans ce cas, les États membres peuvent également dispenser les sociétés d'investissement à capital variable de faire figurer de façon distincte les montants de corrections de valeur mentionnés à l'article 36.

Article 61

Les États membres peuvent ne pas appliquer à une société relevant de leur droit national qui est une entreprise mère au sens de la directive 83/349/C.E.E. les dispositions de l'article 43, paragraphe 1, point 2 de la présente directive relatives au montant des capitaux propres et à celui du résultat des entreprises concernées:

a) lorsque les entreprises concernées sont incluses dans les comptes consolidés établis pour cette entreprise mère ou dans les comptes consolidés d'un ensemble plus grand d'entreprises visés à l'article 7, paragraphe 2 de la directive 83/349/C.E.E., ou;

Artículo 60

Hasta que se dicte una coordinación posterior, los Estados miembros podrán prever que la valoración de los títulos en los que las sociedades de inversión, entendidas éstas en el sentido del artículo 5, párrafo 2, hubiesen colocado sus fondos, se hará sobre la base del valor de mercado.

En este caso, los Estados miembros podrán también eximir a las sociedades de inversión con capital variable de hacer figurar separadamente los importes de las correcciones valorativas mencionadas en el artículo 36.

Artículo 61

Los Estados miembros podrán dejar de aplicar a cualquier sociedad que, estando sometida a su derecho nacional, sea una empresa matriz, en el sentido de la directiva 83/349/C.E.E. las disposiciones del artículo 43, párrafo 1, segundo punto de la presente, relativas al importe de los capitales propios y del resultado de las empresas indicadas en dicho punto, cuando:

a) estas últimas hayan sido incluidas en las cuentas consolidadas establecidas por la matriz o en las de un conjunto mayor de empresas de las previstas en el párrafo 2 del artículo 7 de la directiva 83/349/C.E.E., o;

Artigo 60

Até coordenação ulterior, os Estados membros podem prever que a avaliação dos valores nos quais as sociedades de investimento, no sentido do artigo 5º, nº 2, colocaram os seus fundos, se faça com base no valor de mercado.

Neste caso, os Estados membros podem igualmente dispensar as sociedades de investimento de capital variável de fazer figurar de forma distinta os montantes das correções de valor mencionados no artigo 36º.

Artigo 61

Os Estados membros podem não aplicar a uma sociedade sujeita ao respetivo direito nacional, que seja uma empresa-mãe na aceção da Directiva 83/349/C.E.E., as disposições do nº 1, ponto 2, do artigo 43º da presente Directiva relativa aos montantes dos capitais próprios e ao montante do resultado das empresas em causa:

a) Sempre que as empresas consideradas estejam incluídas nas contas consolidadas elaboradas por esta empresa-mãe ou nas contas consolidadas de um conjunto maior de empresas referidas no nº 2 do artigo 7º da Directiva 83/349/C.E.E., ou;

b) lorsque les droits détenus dans leur capital sont traités par cette entreprise mère dans ses comptes annuels conformément à l'article 59, ou dans les comptes consolidés que cette entreprise mère établit conformément à l'article 33 de la directive 83/349/C.E.E.

b) los derechos poseídos en su capital sean tratados por la empresa matriz en sus cuentas anuales según el artículo 59 o en las cuentas consolidadas que, de conformidad con el artículo 33 de la directiva 83/349/C.E.E. establezca dicha empresa matriz.

b) Sempre que os direitos detidos no respectivo capital sejam tratados por esta empresa-mãe nas suas contas anuais de acordo com o artigo 59º ou nas contas consolidadas que esta empresa-mãe elabore de acordo com o artigo 33º da Directiva 83/349/C.E.E.

Article 62

Les États membres son destinataires de la présente directive.

Fait à Bruxelles, le 25 juillet 1978.

Par le Conseil:

Le Président,

E. von DOHRMANN

Artículo 62

Los Estados miembros serán los destinatarios de la presente directiva.

Dado en Bruselas el 25 de julio de 1978.

Por el Consejo:

El Presidente

E. von DOHRMANN

Artigo 62º

Os Estados membros são destinatários da presente directiva.

feito em Bruxelas em 25 de Julho de 1978.

Pelo Conselho

O Presidente

E. von DOHRMANN

Los artículos 56, 57, 58, 59 y 61 han sido reemplazados conforme al texto de la VII Directiva, que modifica la IV Directiva en lo que se refiere a los mismos.

ANEXO II

FRANCIA
PLAN COMPTABLE
GENERAL

LISTA DE CUENTAS

CLASE 1

CUENTAS DE CAPITALES.

(capitales propios, otros fondos propios, préstamos y deudas asimiladas).

- 10. CAPITALES Y RESERVAS.
 - 11. REMANENTE.
 - 12. RESULTADOS DEL EJERCICIO.
 - 13. SUBVENCIONES A LA INVERSION.
 - 14. PROVISIONES REGLAMENTADAS.
 - 15. PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS.
 - 16. EMPRESTITOS Y DEUDAS ASIMILADAS.
 - 17. DEUDAS VINCULADAS A PARTICIPACIONES.
 - 18. CUENTAS DE GRUPO Y SOCIEDADES EN PARTICIPACION.
-
- 10. CAPITAL Y RESERVAS.
 - 101. Capital.¹
 - 1011. Capital suscrito, no reclamado.
 - 1012. Capital suscrito, reclamado y no desembolsado.
 - 1013. Capital suscrito, reclamado y desembolsado.
 - 10131. Capital no amortizado.
 - 10132. Capital amortizado.

¹ A calificar según la forma jurídica de la empresa.

- 1018. Capital suscrito sometido a regulación especial.
- 104. Primas relacionadas con el capital social.
 - 1041. Primas de emisión.
 - 1042. Primas de fusión.
 - 1043. Primas de aportación.
 - 1044. Primas de conversión de obligaciones en acciones.
- 105. Diferencias de revalorización.
 - 1051. Reserva especial de revalorización.¹
 - 1052. Diferencias de revalorización libre.
 - 1053. Reserva de revalorización.²
 - 1055. Diferencias de revalorización (otras operaciones legales).
 - 1057. Otras diferencias de revalorización en Francia.
 - 1058. Otras diferencias de revalorización en el extranjero.
- 106. Reservas.
 - 1061. Reserva legal.
 - 10611. Reserva legal propiamente dicha.
 - 10612. Plusvalías netas a largo plazo.
 - 1062. Reservas indisponibles.
 - 1063. Reservas estatutarias o contractuales.
 - 1064. Reservas reglamentadas.
 - 10641. Plusvalías netas a largo plazo.
 - 10643. Reservas por concesión de subvenciones para inversión.
 - 10648. Otras reservas reglamentadas.
 - 1068. Otras reservas.
 - 10681. Reserva de autoseguro.
 - 10688. Reservas diversas.
- 108. Cuenta de explotación.
- 109. Accionistas, capital suscrito no reclamado.

¹ Por aplicación de la Ley nº 59-1472 de 28 de Diciembre de 1.959.

² Por aplicación de la Ley nº 76-1232 de 29 de Diciembre de 1.976.

- 11. REMANENTE (Saldo deudor o acreedor).
 - 110. Remanente (saldo acreedor).
 - 119. Remanente (saldo deudor).

- 12. RESULTADO DEL EJERCICIO (Beneficio o pérdida).
 - 120. Resultado del ejercicio (beneficio).
 - 129. Resultado del ejercicio (pérdida).

- 13. SUBVENCIONES POR INVERSION.
 - 131. Subvenciones de equipamiento.
 - 1311. Estado.
 - 1312. Regiones.
 - 1313. Departamentos.
 - 1314. Comunidades.
 - 1315. Organismos públicos.
 - 1316. Empresas públicas.
 - 1317. Empresas y organismos privados.
 - 1318. Otros.

 - 138. Otras subvenciones por inversion.

 - 139. Subvenciones por inversión inscritas en la cuenta de resultados.
 - 1391. Subvenciones de equipamiento.
 - 13911. Estado.
 - 13912. Regiones.
 - 13913. Departamentos.
 - 13914. Comunidades.
 - 13915. Organismos públicos.
 - 13916. Empresas públicas.
 - 13917. Empresas y organismos privados.
 - 13918. Otros.

 - 1398. Otras subvenciones por inversión.

- 14. PROVISIONES REGLAMENTADAS.
 - 142. Provisiones reglamentadas relativas a las inmobilizaciones.
 - 1423. Provisiones para reconstrucción de yacimientos minero y petrolíferos.
 - 1424. Provisiones para inversiones (participación salarial)

- 143. Provisiones reglamentadas relativas a stocks.
 - 1431. Subidas de precios.
 - 1432. Fluctuaciones de costes.
 - 144. Provisiones reglamentadas relativas a otros elementos del activo.
 - 145. Amortizaciones aceleradas.
 - 146. Provisión especial de revalorización.¹
 - 147. Plusvalías reinvertidas.²
 - 148. Otras provisiones reglamentadas.
15. PROVISIONES PARA RIEGOS Y GASTOS.
- 151. Provisiones para riegos.
 - 1511. Provisiones para litigios.
 - 1512. Provisiones para garantías dadas a los clientes.
 - 1513. Provisiones para pérdidas en ventas a plazo.
 - 1514. Provisiones para multas y sanciones.
 - 1515. Provisiones para perdidas de cambio.
 - 1518. Otras provisiones para riesgos.
 - 153. Provisiones para pensiones y obligaciones similares.
 - 155. Provisiones para impuestos.
 - 156. Provisiones para reposición de inmovilizado (empresas concesionarias).
 - 157. Provisiones para cargas a repartir entre varios ejercicios.
 - 1572. Provisiones para grandes reparaciones.
 - 158. Otras provisiones para gastos.
 - 1582. Provisiones para gastos sociales y fiscales en aplazamiento de pago.

¹ Por aplicación Ley nº 77-1467 de 30 de diciembre de 1.977.

² Asimiladas a amortizaciones aceleradas.

16. EMPRESTITOS Y DEUDAS ASIMILADAS.¹
- 161. Empréstito de obligaciones convertibles.
 - 163. Otros empréstitos de obligaciones.
 - 164. Empréstitos en instituciones de crédito.
 - 165. Depósitos y fianzas recibidos.
 - 1651. Depósitos.
 - 1655. Fianzas.
 - 166. Participación de los trabajadores en los resultados de la expansión.
 - 1661. Cuentas bloqueadas.
 - 1662. Fondos de participación.
 - 167. Empréstitos y deudas surgidas en condiciones particulares.²
 - 1671. Emisiones de títulos de participación.
 - 1674. Anticipos condicionados del Estado.
 - 1675. Préstamos participativos.
 - 168. Otros empréstitos y deudas asimiladas.
 - 1681. Otros empréstitos.
 - 1685. Rentas vitalicias capitalizadas.
 - 1687. Otras deudas.
 - 1688. Intereses devengados.
 - 16881. De empréstito de obligaciones convertibles.
 - 16883. De otros empréstitos de obligaciones.
 - 16884. De empréstitos en instituciones de crédito.
 - 16885. De depósitos y fianzas recibidos.
 - 16886. De participación de los trabajadores en los resultados de la expansión.
 - 16887. De préstamos y deudas surgidas de condiciones particulares.
 - 16888. De otros préstamos y deudas asimiladas.

¹ En el sistema básico las cuentas pueden ser subdivididas por la empresa para distinguir las operaciones realizadas en Francia o en el extranjero, en francos o en divisas y según que las mismas sean a largo, medio o corto plazo.

² Las cuentas 1671 a 1674 son recogidas en el balance bajo la partida "Otros fondos propios".

- 169. Primas de reembolso de obligaciones.
- 17. DEUDAS VINCULADAS CON PARTICIPACIONES.
 - 171. Deudas vinculadas a participaciones (grupo).
 - 174. Deudas vinculadas a participaciones (fuera del grupo).
 - 178. Deudas vinculadas a las sociedades en participación.
 - 1781. Principal.
 - 1788. Intereses devengados.
- 18. CUENTAS DE ENLACE DE ESTABLECIMIENTOS Y SOCIEDADES EN PARTICIPACION.
 - 181. Cuentas de enlace de establecimientos.
 - 186. Bienes y prestaciones de servicios intercambiados entre establecimientos (cargas).
 - 187. Bienes y prestaciones de servicios intercambiados entre establecimientos (ingresos).
 - 188. Cuentas de enlace de sociedades en participación.

CLASE 2.

CUENTAS DE INMOVILIZADO.

- 20. INMOVILIZADO INMATERIAL.
- 21. INMOVILIZADO MATERIAL.
- 22. INMOVILIZADO CEDIDO EN CONCESION.
- 23. INMOVILIZACIONES EN CURSO.
- 26. PARTICIPACIONES Y CRÉDITOS VINCULADOS A LAS MISMAS.

- 27. OTRO INMOVILIZADO FINANCIERO.
- 28. AMORTIZACIONES DEL INMOVILIZADO.
- 29. PROVISIONES POR DEPRECIACION DEL INMOVILIZADO.

- 20. INMOVILIZADO INMATERIAL.
 - 201. Gastos de establecimiento.
 - 2011. Gastos de constitución.
 - 2012. Gastos de primer establecimiento.
 - 20121. Gastos previos.
 - 20122. Gastos de publicidad.
 - 2013. Gastos de aumentos de capital y operaciones diversas (fusiones, escisiones, transformaciones).

 - 203. Gastos de investigación y desarrollo.

 - 205. Concesiones y derechos similares, patentes, licencias, marcas, procesos, derechos y valores similares.

 - 206. Derechos de traspaso.

 - 207. Fondo de comercio.

 - 208. Otro inmovilizado inmaterial.

- 21. INMOVILIZADO MATERIAL.
 - 211. Terrenos.
 - 2111. Terrenos sin edificar.
 - 2112. Terrenos acondicionados.
 - 2113. Suelo, subsuelo y vuelo.
 - 2114. Yacimientos.
 - 21141. Canteras.

 - 2115. Terrenos edificados.
 - 21151. Edificaciones industriales.
 - 21155. Edificaciones administrativas y comerciales.
 - 21158. Otras edificaciones.
 - 211581. Afectas a actividades profesionales.
 - 211588. Afectas a actividades no profesionales.

- 2116. Cuenta de orden sobre inmovilizado. (artº 6 del Decreto 78-737 de 11 de julio de 1978).
- 212. Preparación y acondicionamiento de terrenos.
- 213. Construcciones.
 - 2131. Edificios.
 - 21311. Edificaciones industriales.
 - 21315. Edificaciones administrativas y comerciales.
 - 21318. Otras edificaciones.
 - 213181. Afectas a actividades profesionales.
 - 213188. Afectas a actividades no profesionales.
 - 2135. Instalaciones generales.
 - 2138. Obras de infraestructura.
 - 21381. Carreteras.
 - 21382. Ferrocarriles.
 - 21383. Canales.
 - 21384. Presas.
 - 21385. Pistas de aterrizaje.
- 214. Construcciones sobre suelo ajeno.
- 215. Instalaciones técnicas, material y utillaje industrial.
 - 2151. Instalaciones complejas especializadas.
 - 21511. Sobre suelo propio.
 - 21514. Sobre suelo ajeno.
 - 2153. Instalaciones de carácter específico.
 - 21531. Sobre suelo propio.
 - 21534. Sobre suelo ajeno.
 - 2154. Material industrial.
 - 2155. Utillaje industrial.
 - 2157. Preparación y acondicionamiento de material y utillaje industrial.¹
- 218. Otro inmovilizado material.
 - 2181. Instalaciones generales, preparación y

¹ Las empresas en que la distinción entre las cuentas 2154, 2155 y 2157 no sea indispensable pueden reagrupar las mismas en un solo epígrafe: 2154.

- 2676. Anticipos consolidables.¹
- 2677. Otros créditos vinculados a estas participaciones.
- 2678. Intereses devengados.
- 268. Créditos vinculados a sociedades en participación.
 - 2681. Principal.
 - 2688. Intereses devengados.
- 269. Desembolsos restantes a efectuar de títulos de participación no liberados.
- 27. OTRAS INMOVILIZACIONES FINANCIERAS.
 - 271. Inversiones financieras permanentes (derecho de propiedad).
 - 2711. Acciones.
 - 2718. Otros títulos
 - 272. Inversiones financieras permanentes (derecho de crédito).
 - 2721. Obligaciones.
 - 2722. Bonos.
 - 274. Préstamos.
 - 2741. Préstamos de participación.
 - 2742. Préstamos a los asociados.
 - 2743. Préstamos al personal.
 - 2748. Otros préstamos.
 - 275. Depósitos y fianzas constituidos.
 - 2751. Depósitos.
 - 2755. Fianzas.
 - 276. Otros créditos permanentes.
 - 2761. Créditos diversos.
 - 2768. Intereses vencidos.
 - 27682. De títulos permanentes (derechos de crédito).
 - 27684. De préstamos.
 - 27685. De depósitos y fianzas.
 - 27688. De créditos diversos.
- 277.²

¹ En el sentido financiero del término.

² Acciones o participaciones propias.

279. Desembolsos restantes a efectuar de inversiones financieras permanentes no liberadas.

28. AMORTIZACION DE INMOVILIZADO.

280. Amortización de inmovilizado inmaterial.¹

2801. Gastos de establecimiento.

2803. Gastos de investigación y desarrollo.

2805. Concesiones y derechos similares, patentes, licencias, derechos y valores similares.

2807. Fondo de comercio.

2807. Otro inmovilizado inmaterial.

281. Amortización del inmovilizado material.

2811. Yacimientos.

2812. Preparación y acondicionamiento de terrenos.

2813. Construcciones.

2814. Construcciones en suelo ajeno.

2815. Instalaciones técnicas, material y utillaje industrial.

2818. Otro inmovilizado material.

282. Amortización de inmovilizado cedido en concesión.

29. PROVISIONES POR DEPRECIACION DE INMOVILIZADO.

290. Provisiones por depreciación del inmovilizado inmaterial.²

2905. Marcas, procesos y derechos similares.

2906. Derechos de traspaso.

2907. Fondo de comercio.

2908. Otro inmovilizado material.

291. Provisiones por depreciación del inmovilizado material.

2911. Terrenos (excluidos yacimientos).

292. Provisiones por depreciación de inmovilizado

¹ La cuenta 280 no debe ser utilizada para reagrupar las cuentas 281 y siguientes.

² La cuenta 290 no debe ser utilizada para agrupar las cuentas 291 y siguientes.

- cedido en concesión.
- 293. Provisiones por depreciación de inmobilizaciones en curso.
 - 2931. Inmobilizaciones materiales en curso.
 - 296. Provisiones por depreciación de participaciones y créditos vinculados a las mismas.
 - 2961. Títulos de participación.
 - 2966. Otras formas de participación.
 - 2967. Créditos vinculados a participaciones.
 - 2968. Créditos vinculados a sociedades en participación.
 - 297. Provisiones por depreciación de otro inmobilizado financiero.
 - 2971. Inversiones financieras permanentes, derecho de propiedad.
 - 2972. Inversiones financieras permanentes, derecho de crédito.
 - 2974. Préstamos.
 - 2975. Depósitos y fianzas constituidos.
 - 2976. Otros créditos permanentes.

CLASE 3.

EXISTENCIAS Y PRODUCTOS EN CURSO.

- 31. MATERIAS PRIMAS Y SUMINISTROS.
- 32. OTROS APROVISIONAMIENTOS.
- 33. PRODUCTOS Y TRABAJOS EN CURSO.
- 34. PRESTACION DE SERVICIOS EN CURSO.
- 35. EXISTENCIAS DE PRODUCTOS.
- 37. EXISTENCIAS DE MERCADERIAS.
- 39. PROVISIONES POR DEPRECIACION DE EXISTENCIAS Y PRODUCTOS Y TRABAJOS EN CURSO.

31. MATERIAS PRIMAS Y SUMINISTROS.¹

311. Materia (o grupo) A.

312. Materia (o grupo) B.

315. Suministros A, B, C,...

32. OTROS APROVISIONAMIENTOS.

321. Material para consumo.²

3211. Materia (o grupo) A.

3212. Materia (o grupo) B.

322. Suministros para consumo y reposición.

3221. Combustibles.

3222. Repuestos.

3223. Suministros de taller y fabrica.

3224. Suministro de almacén.

3225. Material de oficina.

326. Embalajes y envases.

3261. Embalajes y envases no recuperables.

3265. Embalajes y envases recuperables pero no identificables.

3267. Embalajes y envases de uso mixto.

33. PRODUCTOS Y TRABAJOS EN CURSO.³

331. Productos en curso.

3311. Productos en curso P1.

3312. Productos en curso P2.

335. Trabajos en curso.

3351. Trabajos en curso T1.

¹ Las empresas que utilicen el sistema abreviado podrán agrupar las cuentas 31 y 32 bajo el epígrafe 31 "Existencias-aprovisionamientos"

² Cuando la distinción entre materiales para el consumo y otros suministro para consumo y reposición no es indispensable, las empresas pueden reagrupar las cuentas 321 y 322 bajo el epígrafe 321 "materiales y suministros para consumo y reposición".

³ Las empresas acogidas al sistema abreviado podrán reagrupar las cuentas 33, 34 y 35 bajo el número 35 "existencias de productos y trabajos en curso".

- 3552. Trabajos en curso T2.

- 34. PRESTACION DE SERVICIOS EN CURSO.
 - 341. Estudios en curso.
 - 3411. Estudios y proyectos en curso E1.
 - 3412. Estudios y proyectos en curso E2.

 - 345. Prestación de servicios en curso.
 - 3451. Prestación de servicios S1.
 - 3452. Prestación de servicios S2.

- 35. EXISTENCIAS DE PRODUCTOS.
 - 351. Productos intermedios.
 - 3511. Productos intermedios (o grupo) A.
 - 3512. Productos intermedios (o grupo) B.

 - 355. Productos terminados.
 - 3551. Productos terminados (o grupo) A.
 - 3552. Productos terminados (o grupo) B.

 - 358. Productos residuales.
 - 3581. Desperdicios.
 - 3585. Desechos.
 - 3586. Materiales de recuperación.

- 36.¹

- 37. EXISTENCIAS DE MERCADERIAS.
 - 371. Mercaderías (o grupo) A.

 - 372. Mercaderías (o grupo) B.

- 38.²

- 39. PROVISIONES POR DEPRECIACION DE EXISTENCIAS Y PRODUCTOS Y TRABAJOS EN CURSO.
 - 391. Provisiones por depreciación de materias primas

¹ Cuenta a crear, en su caso, bajo la denominación de "existencias provenientes de inmovilizaciones".

² Si la empresa lleva inventario permanente en contabilidad general, la cuenta 38 puede ser utilizada para contabilizar las existencias en camino, en depósito o en consigna.

- y suministros.¹
- 3911. Materia (o grupo) A.
 - 3912. Materia (o grupo) B.
 - 3917. Suministros A, B, C,...
392. Provisiones por depreciación de otros aprovisionamientos.
- 3921. Material para consumo.
 - 3922. Suministros para consumo y reposición.
 - 3926. Embalajes y envases.
393. Provisiones por depreciación de productos y trabajos en curso.²
- 3931. Productos en curso.
 - 3935. Trabajos en curso.
394. Provisiones por depreciación de prestación de servicios en curso.
- 3941. Estudios y proyectos en curso.
 - 3945. Prestación de servicios en curso.
395. Provisiones por depreciación de existencias de productos.
- 3951. Productos intermedios.
 - 3955. Productos terminados.
397. Provisiones por depreciación de existencias de mercaderías.
- 3971. Mercaderías (o grupo) A.
 - 3972. Mercaderías (o grupo) B.

¹ Las empresas acogidas al sistema abreviado que hayan agrupado las partidas 31 y 32 en el número 31 utilizarán la cuenta 391 bajo la denominación "provisiones por depreciación de existencias y aprovisionamientos".

² Las empresas acogidas al sistema abreviado que hayan agrupado las cuentas 33, 34 y 35 bajo el número 35 utilizarán la cuenta 395 con la denominación "Provisiones por depreciación de existencias de productos y trabajos en curso".

CLASE 4.

CUENTAS CON TERCEROS.

- 40. PROVEEDORES Y CUENTAS RELACIONADAS.
 - 41. CLIENTES Y CUENTAS RELACIONADAS.
 - 42. PERSONAL Y CUENTAS RELACIONADAS.
 - 43. SEGURIDAD SOCIAL Y OTROS ORGANISMOS SOCIALES.
 - 44. ESTADO Y OTRAS ENTIDADES PUBLICAS.
 - 45. GRUPO Y ASOCIADOS.
 - 46. DEUDORES Y ACREEDORES DIVERSOS.
 - 47. CUENTAS TRANSITORIAS Y DE ESPERA.
 - 48. CUENTAS DE REGULARIZACION.
 - 49. PROVISIONES POR DEPRECIACION DE CUENTAS DE TERCEROS.
-
- 40. PROVEEDORES Y CUENTAS RELACIONADAS.
 - 400. Proveedores y cuentas relacionadas.
 - 401. Proveedores.
 - 4011. Proveedores, compras de bienes o prestación de servicios.
 - 4017. Proveedores, retenciones en garantía.
 - 403. Proveedores, efectos a pagar.
 - 404. Proveedores de inmovilizado.
 - 4041. Proveedores, compras de inmovilizado.
 - 4047. Proveedores de inmovilizado, retenciones en garantía.
 - 405. Proveedores de inmovilizado, efectos a pagar.¹

¹ Comprende los resguardos de fondos.

- 408. Proveedores, facturas pendientes de recibir.
 - 4081. Proveedores.
 - 4084. Proveedores de inmovilizado.
 - 4088. Proveedores, intereses devengados.
- 409. Proveedores deudores.
 - 4091. Proveedores, anticipos y entregas a cuenta de pedidos.
 - 4096. Proveedores, créditos por embalajes y envases a devolver.
 - 4097. Proveedores, otros derechos.
 - 40971. Proveedores de explotación.
 - 40974. Proveedores de inmovilizado.
 - 4098. Rebajas, descuentos y bonificaciones a obtener.
- 41. CLIENTES Y CUENTAS RELACIONADAS.
 - 410. Clientes y cuentas relacionadas.
 - 411. Clientes.
 - 4111. Clientes, ventas de bienes y prestación de servicios.
 - 4117. Clientes, retenciones en garantía.
 - 413. Clientes, efectos a cobrar.
 - 416. Clientes de dudoso cobro.
 - 417. "Créditos" por trabajos aún no facturables.
 - 418. Clientes, productos pendientes de facturar.
 - 4181. Clientes, facturas a establecer.
 - 4188. Clientes, intereses devengados.
 - 419. Clientes acreedores.
 - 4191. Clientes, anticipos y entregas a cuenta sobre pedidos.
 - 4196. Clientes, deudas por embalajes, envases y material en depósito.
 - 4197. Clientes, otros derechos.
 - 4198. Rebajas, descuentos y bonificaciones a conceder.
- 42. PERSONAL Y CUENTAS RELACIONADAS.
 - 421. Personal, remuneraciones pendientes.
 - 422. Comités de empresa, de establecimiento,...



- 424. Participación de los trabajadores en los resultados de expansión.
 - 4246. Reserva especial (Art. L. 442-2 del Código del trabajo).
 - 4248. Cuentas corrientes.
 - 425. Personal, anticipos y entregas a cuenta.
 - 426. Personal, depósitos.
 - 427. Personal, reclamaciones.
 - 428. Personal, gastos a pagar e ingresos a recibir.
 - 4282. Deudas provisionales por descansos a pagar.
 - 4284. Deudas provisionales por participación del trabajador en los resultados de expansión.
 - 4286. Otras deudas a pagar.
 - 4287. Ingresos a recibir.
43. SEGURIDAD SOCIAL Y OTROS ORGANISMOS SOCIALES.
- 431. Seguridad social.
 - 437. Otros organismos sociales.
 - 438. Organismos sociales, gastos a pagar e ingresos a recibir.
 - 4382. Gastos sociales a pagar por descansos
 - 4386. Otros gastos a pagar.
 - 4387. Ingresos a recibir.
44. ESTADO Y OTRAS ENTIDADES PUBLICAS.
- 441. Estado, subvenciones a recibir.
 - 4411. Subvenciones por inversiones.
 - 4417. Subvenciones de explotación.
 - 4418. Subvenciones compensatorias.
 - 4419. Anticipos de subvenciones.
 - 442. Estado, impuestos y tasas retenidos a terceros.
 - 4424. Obligacionistas.
 - 4425. Accionistas.
 - 443. Operaciones singulares con el Estado, entidades públicas y organismos internacionales.
 - 444. Estado, impuesto sobre beneficios.

445. Estado, tasa sobre el volumen de negocios.
4455. Tasas sobre el volumen de negocios a ingresar.
44551. TVA a ingresar.
44558. Tasas asimiladas a TVA.
4456. Tasas sobre el volumen de negocios deducibles.
44562. TVA de inmovilizado.
44563. TVA repercutido por otras empresas.
44566. TVA de otros bienes y servicios.
44567. TVA a devolver.
44568. Tasas asimiladas a TVA.
4457. Tasas sobre el volumen de negocios repercutidas por la empresas.
44571. TVA repercutido.
44578. Tasas asimiladas a TVA.
4458. Tasas sobre el volumen de negocios a regularizar o en espera.
44581. Anticipos, régimen simplificado de imposición.
44582. Anticipos, régimen de "forfait"
44583. Reembolso de tasas sobre el volumen de negocios solicitado.
44584. TVA recuperado por adelantado.
44586. Tasas sobre el volumen de negocios de facturas no recibidas.
44587. Tasas sobre el volumen de negocio de facturas pendientes.¹
446. Obligaciones garantizadas.
447. Otros impuestos, tasas y pagos asimilados.
448. Estado, gastos a pagar e ingresos a recibir.
4482. Cargas fiscales a pagar por descansos.
4486. Otras cargas a pagar.
4487. Ingresos a recibir.

45. GRUPO Y ASOCIADOS.

451. Grupo.

¹ Cuenta a utilizar cuando la exigibilidad de las tasas aún no ha sido controlada.

- 455. Asociados, cuentas corrientes.
 - 4551. Principal.
 - 4558. Intereses devengados.
 - 456. Asociados, operaciones de capital.
 - 4561. Asociados, cuenta de aportación.
 - 45611. Aportación no dineraria.
 - 45615. Aportación dineraria.
 - 4562. Aportantes, capital reclamado, no ingresado.
 - 45621. Accionistas, capital suscrito y reclamado no ingresado.
 - 45625. Asociados, capital reclamado no ingresado.
 - 4563. Asociados, desembolsos recibidos por aumento de capital.
 - 4564. Asociados, desembolsos anticipados.
 - 4566. Accionistas fallidos.
 - 4567. Asociados, capital a reembolsar.
 - 457. Asociados, dividendos a pagar.
 - 458. Asociados, operaciones en común y en GIE.
 - 4581. Operaciones corrientes.
 - 4588. Intereses devengados.
46. DEUDORES Y ACREEDORES DIVERSOS.
- 462. Créditos por realización de inmovilizado.¹
 - 464. Deudas por inversiones financieras temporales.
 - 465. Créditos por realización de inversiones financieras temporales.
 - 467. Otras cuentas de deudores y acreedores.
 - 468. Diversos, gastos a pagar e ingresos a recibir.
 - 4686. Gastos a pagar.
 - 4687. Ingresos a recibir.
47. CUENTAS TRANSITORIAS Y DE ESPERA.
- 471 a 475: Cuentas de espera.

¹ Comprende los resguardos de fondos.

- 476. Diferencias por conversión. ACTIVO.
 - 4761. Disminuciones de créditos.
 - 4762. Aumentos de deudas.
 - 4768. Diferencias compensadas por cobertura de cambios.

- 477. Diferencias por conversión. PASIVO.
 - 4771. Aumento de créditos.
 - 4772. Disminución de deudas.
 - 4778. Diferencias compensadas por cobertura de cambios.

- 478. Otras cuentas transitorias.

- 48. CUENTAS DE REGULARIZACION.
 - 481. Gastos a repartir entre varios ejercicios.
 - 4811. Gastos diferidos.
 - 4812. Gastos de adquisición de inmovilizado.
 - 4816. Gastos de emisión de empréstitos.
 - 4818. Gastos a verificar.

 - 486. Gastos anticipados.

 - 487. Ingresos anticipados.

 - 488. Cuentas de reparto periódico de gastos e ingresos.
 - 4886. Gastos.
 - 4887. Ingresos.

- 49. PROVISIONES POR DEPRECIACION DE CUENTAS CON TERCEROS.
 - 491. Provisiones por depreciación de cuentas de clientes.

 - 495. Provisiones por depreciación de cuentas del grupo y asociadas.
 - 4951. Cuentas del grupo.
 - 4955. Cuentas corrientes de asociadas.
 - 4958. Operaciones en común y en GIE.

 - 496. Provisiones por depreciación de cuentas de deudores diversos.
 - 4962. Créditos por realización de inmovilizado.
 - 4965. Créditos por realización de inversiones financieras temporales.
 - 4967. Otras cuentas deudoras.

CLASE 5.

CUENTAS FINANCIERAS.

- 50. INVERSIONES FINANCIERAS TEMPORALES.
 - 51. BANCOS E INSTITUCIONES FINANCIERAS Y ASIMILADAS.
 - 53. CAJA.
 - 54. CONTROL DE ANTICIPOS Y CREDITOS.
 - 58. GIROS INTERNOS.
 - 59. PROVISIONES POR DEPRECIACION DE CUENTAS FINANCIERAS.
-
- 50. INVERSIONES FINANCIERAS TEMPORALES.
 - 501.¹
 - 502. Acciones propias.
 - 503. Acciones.
 - 5031. Títulos acotados.
 - 5035. Títulos no acotados.
 - 504. Otros títulos representantes de un derecho de propiedad.
 - 505. Obligaciones y bonos emitidos por las sociedad y rescatados por la misma.
 - 506. Obligaciones.
 - 5061. Títulos acotados.
 - 5065. Títulos no acotados.
 - 507. Bonos del Tesoro y bonos de caja a corto plazo.
 - 508. Otros valores mobiliarios y créditos similares.
 - 5081. Otros valores mobiliarios.
 - 5088. Intereses devengados de obligaciones, bonos y valores similares.

¹ Participaciones en empresas del grupo.

509. Desembolsos pendientes de inversiones financieras temporales no liberadas.
51. BANCOS E INSTITUCIONES FINANCIERAS Y ASIMILADAS.
511. Valores en gestión de cobro.
5111. Cupones vencidos en gestión de cobro.
5112. Cheques a cobrar.
5113. Efectos en gestión de cobro.
5114. Efectos descontados.
512. Bancos.
5121. Cuentas en francos.
5124. Cuentas en moneda extranjera.
514. Cheques postales.
515. "Cajas" del Tesoro y entidades públicas.
516. Agentes de cambio.
517. Otras entidades financieras.
518. Intereses devengados.
5186. Intereses devengados a pagar.
5187. Intereses devengados a cobrar.
519. Créditos bancarios corrientes.¹
5191. Descuento de créditos comerciales (CMCC).
5193. Descuento de créditos nacidos en el extranjero.
5198. Intereses devengados por créditos bancarios corrientes.
53. CAJA.
531. Caja central.
5311. Caja en francos.
5314. Caja en moneda extranjera.
532. Caja en sucursal (o fábrica) A.
533. Caja en sucursal (o fábrica) B.
54. CONTROL DE ANTICIPOS Y CREDITOS.

¹ Distintos de los registrados en las cuentas 512 a 518.

- 58. GIROS INTERNOS.
- 59. PROVISIONES POR DEPRECIACION DE CUENTAS FINANCIERAS.
 - 590. Provisiones por depreciación de inversiones financieras temporales.
 - 5903. Acciones.
 - 5904. Otros títulos representantes de un derecho de propiedad.
 - 5906. Obligaciones.
 - 5908. Otros valores mobiliarios y créditos asimilados.

CLASE 6.

CUENTAS DE GASTOS.

- 60. COMPRAS (salvo 603).
- 603. VARIACION DE EXISTENCIAS (aprovisionamientos y mercaderías).
- 61/62. OTROS GASTOS EXTERIORES.
 - 61. Sevicios exteriores.
 - 62. Otros servicios exteriores.
- 63. IMPUESTOS TASAS Y PAGOS ASIMILADOS.
- 64. GASTOS DE PERSONAL.
- 65. OTROS GASTOS DE GESTION.
- 66. GASTOS FINANCIEROS.
- 67. GASTOS EXCEPCIONALES.
- 68. DOTACIONES A LAS AMORTIZACIONES Y PROVISIONES.
- 69. PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES, IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS Y ASIMILADOS.

60. COMPRAS (salvo 603).
- 601. Compras en almacén. Materias primas (y suministros).
 - 6011. Materia (o grupo) A.
 - 6012. Materia (o grupo) B.
 - 6017. Suministro A, B, C,...
 - 602. Compras en almacén. Otros aprovisionamientos.
 - 6021. Materiales para consumo.¹
 - 60211. Materia (o grupo) C.
 - 60212. Materia (o grupo) D.
 - 6022. Suministros para consumo y reposición.
 - 60221. Combustibles.
 - 60222. Repuestos.
 - 60223. Suministros de taller y fábrica.
 - 60224. Suministros de almacén.
 - 60225. Material de oficina.
 - 6026. Embalajes y envases.
 - 60261. Embalajes y envases no recuperables.
 - 60265. Embalajes y envases recuperables y no identificables.
 - 60267. Embalajes y envases de uso mixto.
 - 604. Compras de estudios y proyectos y de servicios.²
 - 605. Compras de conjuntos incorporables.
 - 606. Compras no almacenables de materiales y suministros.
 - 6061. Suministros no almacenables (agua, energía, ...).
 - 6063. Repuestos y pequeño equipo.³
 - 6064. Material de oficina.
 - 6068. Otros materiales y suministros.
 - 607. Compras de mercaderías.

¹ Cuando la distinción entre materiales y suministros para el consumo no sea indispensable para la empresa, podrá ésta agrupar las cuentas 6021 y 6022 en el número 6021 con la denominación "Materiales y suministros para el consumo".

² Incorporadas directamente a las obras, trabajos y productos.

³ Materiales y suministros que no han pasado por una cuenta de almacén.

- 6071. Mercaderías (o grupo) A.
- 6072. Mercaderías (o grupo) B.

608.¹

- 609. Rebajas, descuentos y bonificaciones en compras.
 - 6091. En materias primas (y suministros).
 - 6092. En otros aprovisionamientos almacenables.
 - 6094. En estudios, proyectos y servicios.
 - 6095. En conjuntos incorporables.
 - 6096. En aprovisionamientos no almacenables.
 - 6097. En mercaderías.
 - 6098. Rebajas, descuentos y bonificaciones no afectados.

603. VARIACION DE EXISTENCIAS (aprovisionamientos y mercaderías).

- 6031. Variación de existencias de materias primas (y suministros).
- 6032. Variación de existencias de otros aprovisionamientos.
- 6037. Variación de existencias de mercaderías.

61/62. OTRAS GASTOS EXTERIORES.

61. SERVICIOS EXTERIORES.

- 611. Subcontrata general.²
- 612. Arrendamiento financiero.
 - 6122. Arrendamiento financiero mobiliario.
 - 6125. Arrendamiento financiero inmobiliario.
- 613. Alquileres.
 - 6132. Alquileres inmobiliarios.
 - 6135. Alquileres mobiliarios.
 - 6136. Cesión de embalajes.

¹ Cuenta reservada, en su caso, a la recogida de los gastos accesorios incorporados a las compras.

² Distintas de las incorporadas directamente a las obras, trabajos y productos fabricados e inscritas en las cuentas 604 o 605.

- 614. Gastos de alquiler y comunidad.¹
 - 615. Reparaciones y conservación.
 - 6152. De bienes inmuebles.
 - 6155. De bienes muebles.
 - 6156. Mantenimiento.
 - 616. Primas de seguros.
 - 6161. Multirriesgos.
 - 6162. Seguros obligatorio daños.
 - 6163. Seguros de transportes.
 - 61636. Sobre compras.
 - 61637. Sobre ventas.
 - 61638. Sobre otros bienes.
 - 6164. Riesgos de explotación.
 - 6165. Insolvencias de clientes.
 - 617. Estudios e investigaciones.
 - 618. Diversos.
 - 6181. Documentación general.
 - 6183. Documentación técnica.
 - 6185. Gastos de coloquios, seminarios y conferencias.
 - 619. Rebajas, descuentos y bonificaciones obtenidas en servicios exteriores.
62. OTROS SERVICIOS EXTERIORES.
- 621. Personal ajeno a la empresa.
 - 6211. Personal interino.
 - 6214. Personal cedido o prestado a la empresa.
 - 622. Remuneración de intermediarios y honorarios.
 - 6221. Comisiones y corretajes sobre compras.
 - 6222. Comisiones y corretajes sobre ventas.
 - 6224. Remuneraciones de viajantes.
 - 6225. Remuneraciones de los expedidores.
 - 6226. Honorarios.
 - 6227. Gastos de actas y contenciosos.
 - 6228. Diversos.
 - 623. Publicidad, publicaciones y relaciones públicas.
 - 6231. Anuncios e inserciones.

¹ Cuando el importe de las cargas de copropiedad no es significativo, justificando su ventilación en otras cuentas por naturaleza.

- 6232. Muestras.
 - 6233. Ferias y exposiciones.
 - 6234. Regalos a clientes.
 - 6235. Premios.
 - 6236. Catálogos e impresos.
 - 6237. Publicaciones.
 - 6238. Diversos (propinas, donativos,...).
- 624. Transportes de bienes y transportes del personal.
 - 6241. Transportes de compras.
 - 6242. Transportes de ventas.
 - 6243. Transportes entre establecimientos o almacenes.
 - 6244. Transportes administrativos.
 - 6247. Transportes colectivos del personal.
 - 6248. Diversos.
 - 625. Desplazamientos, visitas y recepciones.
 - 6251. Viajes y desplazamientos.
 - 6255. Gastos de representación.
 - 6256. Visitas.
 - 6257. Recepciones.
 - 626. Gastos postales y telecomunicaciones.
 - 627. Servicios bancarios y asimilados.
 - 6271. Gastos de títulos (compra, venta, guarda)
 - 6272. Comisiones y gastos de emisión de empréstitos.
 - 6275. Gastos de efectos.
 - 6276. Alquiler de cajas bancarias.
 - 6278. Otros gastos y comisiones por prestación de servicios.
 - 628. Diversos.
 - 6281. Créditos diversos (cotizaciones).
 - 6284. Gastos de contratación de personal.
 - 629. Rebajas, descuentos y bonificaciones obtenidas en servicios exteriores.
63. IMPUESTOS, TASAS Y OTROS PAGOS ASIMILADOS.
- 631. Impuestos, tasas y pagos asimilados sobre retribuciones (administración de impuestos).
 - 6311. Tasas sobre salarios.
 - 6312. Tasas sobre aprendizaje.
 - 6313. Participación de los empleados en la formación profesional continua.
 - 6314. Cotización por defecto de inversión obli-

- gatoria en la construcción.
- 6318. Otros.
- 633. Impuestos, tasas y pagos asimilados sobre retribuciones (otras entidades).
 - 6331. Transportes.
 - 6332. Alquiler de vivienda.
 - 6333. Participación de los empleados en la formación profesional continua.
 - 6334. Participación de los empleados en el desarrollo de la construcción.
 - 6335. Desembolsos liberatorios de la tasa de aprendizaje.
 - 6338. Otros.
- 635. Otros impuestos, tasas y pagos asimilados (administración de impuestos).
 - 6351. Impuestos directos (salvo impuestos sobre beneficios).
 - 63511. Tasa profesional.
 - 63512. Tasas sobre haciendas.
 - 63513. Otros impuestos locales.
 - 63514. Tasas sobre vehículos de las sociedades.
 - 6352. Tasa sobre el volumen de negocios no recuperable.¹
 - 6353. Impuestos indirectos.
 - 6354. Derechos de registro y timbre.
 - 63541. Derecho de permuta.
 - 6358. Otros derechos.
- 637. Impuestos, tasas y pagos asimilados (otras entidades).
 - 6371. Contribución social de solidaridad a la carga de las sociedades.
 - 6372. Tasas percibidas por los organismos públicos internacionales.
 - 6374. Impuestos y tasas exigibles en el extranjero.
 - 6378. Tasas diversas.

64. GASTOS DE PERSONAL.

¹ Las empresas utilizarán esta cuenta cuando, excepcionalmente, no puedan registrar las cargas por TVA no recuperables comprendidas.

- 641. Remuneraciones del personal.¹
 - 6411. Sueldos, salarios y complementos básicos.
 - 6412. Descansos remunerados.
 - 6413. Primas y gratificaciones.
 - 6414. Indemnizaciones y ventajas diversas.
 - 6415. Complemento familiar.
- 644. Retribuciones del trabajo en empresas individuales.²
- 645. Cargas de seguridad social y previsión.
 - 6451. Cotización a la URSSAF.
 - 6452. Cotización a mutualidades.
 - 6453. Cotización a las cajas de pensiones.
 - 6454. Cotización a ASSEDIC.
 - 6458. Cotización a otros organismos sociales.
- 646. Cotizaciones sociales del personal en empresas individuales.
- 647. Otras cargas sociales.
 - 6471. Prestaciones directas.
 - 6472. Pagos a los comités de empresa y establecimiento.
 - 6473. Pagos a los comités de higiene y seguridad.
 - 6474. Pagos a otras obras sociales.
 - 6475. Medicina del trabajo y farmacia.
- 648. Otros gastos de personal.
- 65. OTROS GASTOS DE GESTION.
 - 651. Rentas por concesiones, patentes, licencias, procesos, derechos y valores asimilados.
 - 6511. Rentas por concesiones, patentes, licencias, marcas y procesos.
 - 6516. Derechos de autor y reproducción.
 - 6518. Otros derechos y valores similares.
 - 653. Control de presencia.
 - 654. Pérdidas por créditos incobrables.
 - 6541. Créditos del ejercicio.
 - 6544. Créditos de ejercicios anteriores.

¹ Incluidos gerente y administradores de sociedades.

² Cuentas a utilizar en las empresas individuales, de acuerdo con las disposiciones en vigor.

655. Parte proporcional del resultado en operaciones comunes.

6551. Parte proporcional del beneficio transferido (contabilidad de la gerencia).

6555. Parte proporcional de la pérdida soportada (contabilidad de los asociados no gerentes).

658. Cargas diversas de gestión.

66. GASTOS FINANCIEROS.

661. Gastos de intereses.

6611. Intereses de empréstitos y deudas.

66116. De empréstitos y deudas asimiladas.

66117. De deudas vinculadas a participaciones.

6615. Intereses de cuentas corrientes y depósitos de crédito.

6616. Intereses bancarios y de operaciones financieras (descuento,...)

6617. Intereses de obligaciones garantizadas.

6618. Intereses de otras deudas.

66181. De deudas comerciales.

66188. De deudas diversas.

664. Pérdidas en créditos vinculados a participaciones.

665. Descuentos acordados.

666. Pérdidas de cambio.

667. Cargas netas en cesión de inversiones financieras temporales.

668. Otros gastos financieros

67. GASTOS EXCEPCIONALES.

671. Gastos excepcionales en operaciones de gestión.

6711. Multas de mercado (y tasas sobre compras y ventas).

6712. Multas y sanciones fiscales y penales.

6713. Donativos y liberalidades.

6714. Créditos surgidos incobrables en el ejercicio.

6715. Subvenciones acordadas.

- 6717. Bonificación de impuestos (distintos del impuesto sobre beneficios)
- 6718. Otros gastos excepcionales en operaciones de gestión.

672.¹

- 675. Valores contables de los elementos de activo realizados.
 - 6751. Inmovilizado inmaterial.
 - 6752. Inmovilizado material.
 - 6756. Inmovilizado financiero.
 - 6758. Otros elementos de activo.²
- 678. Otros gastos excepcionales.
 - 6781. Gastos de escalafón.
 - 6782. Premios.
 - 6783. cargas consecuencia del rescate por la empresas de acciones y obligaciones emitidas por ella.
 - 6788. Gastos excepcionales diversos.

68. DOTACIONES A LAS AMORTIZACIONES Y PROVISIONES.

- 681. Dotaciones a las amortizaciones y provisiones. Gastos de explotación.
 - 6811. Dotaciones a las amortizaciones de inmovilizado inmaterial y material.
 - 68111. Inmovilizado inmaterial.
 - 68112. Inmovilizado material.
 - 6812. Dotaciones a las amortizaciones de gastos de explotación a repartir.
 - 6815. Dotaciones a las provisiones por riesgos y gastos de explotación.
 - 6816. Dotaciones a las provisiones por depreciación de inmovilizado inmaterial y material.
 - 68161. Inmovilizado inmaterial.
 - 68162. Inmovilizado material.
 - 6817. Dotaciones a las provisiones por depre-

¹ Cuenta a disposición de las empresas para registrar en el ejercicio las cargas de ejercicios anteriores.

² Salvo existencias y valores mobiliarios de colocación.

ciación de activos circulantes.¹
68173. Existencias y en curso.
68174. Créditos.

686. Dotaciones a las amortizaciones y provisiones.
Gastos financieros.

6861. Dotaciones a las amortizaciones de primas de reembolso de obligaciones.

6865. Dotaciones a las provisiones por riesgos y gastos financieros.

6866. Dotaciones a las provisiones por depreciaciones de elementos financieros.

68662. Inversiones financieras.

68665. Valores mobiliarios temporales.

6868. Otras dotaciones.

687. Dotaciones a las amortizaciones y provisiones.
Gastos excepcionales.

6871. Dotaciones a las amortizaciones excepcionales de inmovilizado.

6872. Dotaciones a las provisiones reglamentadas (inmovilizado)

68725. Amortizaciones aceleradas.

6873. Dotaciones a las provisiones reglamentadas (existencias).

6874. Dotaciones a otras provisiones reglamentadas.

6875. Dotaciones a las provisiones para riesgos y gastos excepcionales.

6876. Dotaciones a las provisiones por depreciaciones excepcionales.

69. PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES. IMPUESTOS SOBRE BENEFICIOS Y ASIMILADOS.

691. Participación de los trabajadores en los resultados de la expansión.

695. Impuestos sobre beneficios.

6951. Impuestos originados en Francia.

6954. Impuestos originados en el extranjero.

697. Imposición forfait anual de las sociedades.

699. Ingresos. Importe de descubiertos anteriores..

¹ Distintos de los valores mobiliarios de colocación.

CLASE 7.

CUENTAS DE INGRESOS.

- 70. VENTAS DE PRODUCTOS FABRICADOS, PRESTACION DE SERVICIOS Y DE MERCADERIAS.
- 71. PRODUCCION ALMACENADA.
- 72. PRODUCCION DE INMOVILIZADO.
- 73. INGRESOS NETOS PARCIALES DE OPERACIONES A LARGO PLAZO.
- 74. SUBVENCIONES DE EXPLOTACION.
- 75. OTROS INGRESOS DE GESTION.
- 76. INGRESOS FINANCIEROS.
- 77. INGRESOS EXCEPCIONALES.
- 78. RECUPERACION DE AMORTIZACIONES Y PROVISIONES.
- 79. TRANSFERENCIAS DE GASTOS.

- 70. VENTAS DE PRODUCTOS FABRICADOS, PRESTACION DE SERVICIOS Y DE MERCADERIAS.¹
 - 701. Ventas de productos terminados.
 - 7011. Productos terminados (o grupo) A.
 - 7012. Productos terminados (o grupo) B.
 - 702. Ventas de productos intermedios.²

¹ En el sistema abreviado pueden subdividirse las cuentas para distinguir la ventas realizadas en Francia y en el extranjero.

² La cuentas 701 y 702 pueden ser reagrupadas en la 701 bajo la denominación "Ventas de productos terminados e intermedios".

- 703. Ventas de productos residuales.
 - 704. Trabajos.¹
 - 7041. Trabajos de categoría (o actividad) A.
 - 7042. Trabajos de categoría (o actividad) B.
 - 705. Estudios y proyectos.
 - 706. Prestación de servicios.
 - 707. Ventas de mercaderías.
 - 7071. Mercaderías (o grupo) A.
 - 7072. Mercaderías (o grupo) B.
 - 708. Ingresos de actividades complementarias.
 - 7071. Ingresos de servicios explotados en favor del personal.
 - 7082. Comisiones y corretajes.
 - 7083. Alquileres diversos.
 - 7084. Facturado al personal.
 - 7085. Portes y gastos accesorios facturados.
 - 7086. Beneficios por recuperación de embalajes y envases consignados.
 - 7087. Bonificaciones obtenidas de clientes y premios sobre ventas.
 - 7088. Otros ingresos de actividades complementarias (cesión de suministros,...)
 - 709. Rebajas, descuentos y bonificaciones acordados por la empresa.
 - 7091. Sobre ventas de productos terminados.
 - 7092. Sobre ventas de productos intermedios.
 - 7094. Sobre trabajos.
 - 7095. Sobre estudios y proyectos.
 - 7096. Sobre prestación de servicios.
 - 7097. Sobre ventas de mercaderías.
 - 7098. Sobre ingresos de actividades complementarias.
71. PRODUCCION EN ALMACEN.
- 713. VARIACION DE EXISTENCIAS (terminados y en curso).
 - 7133. Variación de producción de bienes en curso.

¹ La empresas que utilicen el sistema abreviado podrán reagrupar las cuentas 704, 705 y 706 bajo el número 706 denominado "Trabajos y prestación de servicios".

- 71331. Productos en curso.
- 71335. Trabajos en curso.
- 7134. Variación de prestación de servicios en curso.
 - 71341. Estudios y proyectos en curso.
 - 71345. Prestación de servicios en curso.
- 7135. Variación de existencias de productos.
 - 71351. Productos intermedios.
 - 71355. Productos terminados.
 - 71458. Productos residuales.
- 72. PRODUCCION DE INMOVILIZADO.
 - 721. Inmovilizado inmaterial.
 - 722. Inmovilizado material.
- 73. INGRESOS NETOS PARCIALES DE OPERACIONES A LARGO PLAZO.
 - 731. Ingresos netos parciales de operaciones en curso (a desglosar por operaciones).
 - 739. Ingresos netos parciales de operaciones terminadas.
- 74. SUBVENCIONES DE EXPLOTACION.
- 75. OTROS INGRESOS DE GESTION.
 - 751. Rentas por concesiones, patentes, licencias, marcas, procesos, derechos y valores similares.
 - 7511. rentas por concesiones, patentes, licencias, marcas y procesos.
 - 7516. Derechos de autor y reproducción.
 - 7518. Otros derechos y valores similares.
 - 752. Rentas de inmuebles no afectos a actividades profesionales.
 - 753. Control de presencia y remuneraciones de administradores, gerentes, ...
 - 754. Externos percibidos de cooperativas (provenientes de excedentes).

- 755. Parte proporcional de resultado en operaciones comunes.
 - 7551. Parte proporcional de pérdida transferida (contabilidad de la gerencia).
 - 7555. Parte proporcional de beneficio atribuido (contabilidad de asociados no gerentes).
 - 758. Ingresos diversos de gestión.
76. INGRESOS FINANCIEROS.
- 761. Ingresos de participaciones.
 - 7611. Rentas de títulos de participación.
 - 7616. Rentas de otras formas de participación.
 - 7617. Rentas de créditos vinculados a participaciones.
 - 762. Ingresos de otras inversiones financieras.
 - 7621. Rentas de títulos permanentes.
 - 7624. Rentas de préstamos.
 - 7627. Rentas de créditos permanentes.
 - 763. Rentas de otros créditos.
 - 7631. Rentas de créditos comerciales.
 - 7638. Rentas de créditos diversos.
 - 764. Rentas de valores mobiliarios temporales.
 - 765. Descuentos obtenidos.
 - 766. Ganancias de cambio.
 - 767. Ingresos netos de realización de valores mobiliarios temporales.
 - 768. Otros ingresos financieros.
77. INGRESOS EXCEPCIONALES.
- 7711. Cargas y multas percibidas sobre compras y ventas.
 - 7713. Liberalidades percibidas.
 - 7714. Recuperación de créditos amortizados.
 - 7715. Subvenciones compensatorias.
 - 7717. Desgravación de impuestos (excluido el impuesto sobre beneficios).
 - 7718. Otros ingresos excepcionales por operaciones de gestión.

772.¹

775. Ingresos por cesión de elementos de activo.

- 7751. Inmovilizado inmaterial.
- 7752. Inmovilizado material.
- 7756. Inversiones financieras.
- 7758. Otros elementos de activo.²

777. Parte proporcional de subvenciones por inversión girada al resultado del ejercicio.

778. Otros ingresos excepcionales.

- 7781. Ingresos de escalafón.
- 7782. Premios.
- 7783. Beneficios por la recuperación por la empresa de acciones y obligaciones emitidas por ella.
- 7788. Ingresos excepcionales diversos.

78. RECUPERACION DE AMORTIZACIONES Y PROVISIONES.

781. Recuperación de amortizaciones y provisiones (a inscribir en los ingresos de explotación).

- 7811. Recuperación de amortizaciones de inmovilizado inmaterial y material.
 - 78111. Inmovilizado inmaterial.
 - 78112. Inmovilizado material.

7815. Recuperación de provisiones para riesgos y gastos de explotación.

7816. Recuperación de provisiones por depreciación de inmovilizado inmaterial y material.

- 78161. Inmovilizado inmaterial.
- 78162. Inmovilizado material.

7817. Recuperación de provisiones por depreciación de activos circulantes.³

- 78173. Existencias y en curso.
- 78174. Créditos.

786. Recuperación de provisiones (a inscribir en ingresos financieros).

¹ Cuenta a disposición de las empresas para registrar en el ejercicio los ingresos de ejercicios anteriores.

² Salvo existencias y valores mobiliarios de colocación.

³ Distintos de los valores mobiliarios de colocación.

- 7865. Recuperación de provisiones para riesgos y gastos financieros.
- 7866. Recuperación de provisión por depreciación de elementos financieros.
 - 78662. Inversiones financieras permanentes.
 - 78665. Valores mobiliarios temporales.
- 787. Recuperación de provisiones (a inscribir en ingresos excepcionales).
 - 7872. Recuperación de provisiones reglamentadas (inmovilizado).
 - 78725. Amortizaciones aceleradas.
 - 78726. Provisión especial de revalorización.
 - 78727. Plusvalías reinvertidas.
 - 7873. Recuperación de provisiones reglamentadas (existencias).
 - 7874. Recuperación de otras provisiones reglamentadas.
 - 7875. Recuperación de provisiones para riesgos y gastos excepcionales.
 - 7876. Recuperación de provisiones por depreciaciones excepcionales.
- 79. TRANSFERENCIAS DE GASTOS.¹
 - 791. Transferencias de gastos de explotación.
 - 796. Transferencias de gastos financieros.
 - 797. Transferencias de gastos excepcionales.

¹ Distintas de las transferencias de cargas de las cuentas de inmovilizado cubiertas por la cuenta 72 "Producción de inmoviliza

CLASE 8.

CUENTAS ESPECIALES.

- 80. COMPROMISOS.
- 88. RESULTADOS A DISTRIBUIR.
- 89. BALANCES.
- 80. COMPROMISOS.
 - 801. Compromisos otorgados por la empresas.
 - 8011. Avales, fianzas y garantías.
 - 8014. Efectos en circulación endosados por la empresa.
 - 8016. Rentas por arrendamientos financieros a devengar.
 - 80161. Arrendamiento financiero mobiliario.
 - 80165. Arrendamiento financiero inmobiliario.
 - 8018. Otros compromisos otorgados.
 - 802. Compromisos recibidos por la empresa.
 - 8021. Avales fianzas y garantías.
 - 8024. Créditos descontados no vencidos.
 - 8026. Compromisos recibidos por la utilización de arrendamiento financieros.
 - 80261. Arrendamiento financiero mobiliario.
 - 80265. Arrendamiento financiero inmobiliario.
 - 8028. Otros compromisos recibidos.
 - 809. Contrapartida de compromisos.
 - 8091. Contrapartida a 801.
 - 8092. Contrapartida a 802.
- 88. RESULTADOS A DISTRIBUIR.
- 89. BALANCES.
 - 890. Balance de apertura.
 - 891. Balance de cierre.

PLAN DE CUENTAS ABREVIADO¹

1. CUENTAS DE BALANCE.

- 101. Capital.
- 105. Diferencias de revalorización.
- 106. Reservas.
 - 1061. Reservá legal.
 - 1063. Reservas estatutarias o contractuales.
 - 1064. Reservas reglamentadas.
 - 1068. Otras reservas.
- 108. Cuenta de explotación.
- 110. Remanente (saldo acreedor).
- 119. Remanente (saldo deudor).
- 120. Resultado del ejercicio (beneficio).
- 129. Resultado del ejercicio (pérdida).²
- 145. Amortizaciones aceleradas.
- 146. Provisión especial de revalorización.
- 147. Plusvalías reinvertidas.
- 148. Otras provisiones reglamentadas.
- 150. Provisiones para riesgos y gastos.
- 160. Empréstitos y deudas asimiladas.
- 201. Gastos de establecimiento.
- 206. Derechos de traspaso.
- 207. Fondo de comercio.

¹ Lista aportada a título de ejemplo.

² A deducir de la partida de capitales propios.

- 208. Otro inmovilizado inmaterial.
- 210. Inmovilizado material.
- 230. Inmovilizaciones en curso.
- 270. Inmovilizaciones financieras.
- 280. Amortización de inmovilizado inmaterial.¹
- 281. Amortización de inmovilizado material.
- 290. Provisiones por depreciación del inmovilizado inmaterial.
- 291. Provisiones por depreciación del inmovilizado material.
- 297. Provisiones por depreciación del inmovilizado financiero.
- 310. Existencias y aprovisionamientos.
- 350. Existencias de productos y trabajos en curso.
- 370. Existencias de mercaderías.
- 391. Provisión por depreciación de existencias y aprovisionamientos.
- 395. Provisión por depreciación de productos y trabajos y en curso.
- 397. Provisión por depreciación de existencias de mercaderías.
- 400. Proveedores y cuentas relacionadas.
- 409. Proveedores deudores.²
- 410. Clientes y cuentas relacionadas.

¹ Cuentas 280, 281, 290, 291, 297, 391, 395 y 397 a deducir de los valores brutos de los elementos de activo correspondientes.

² A llevar al balance en la cuenta de activo correspondiente.

- 419. Clientes acreedores.¹
- 421. Personal, remuneraciones pendientes.
- 428. Personal, gastos a pagar e ingresos a recibir.
- 430. Seguridad social y otros organismos sociales.
- 444. Estado, impuesto sobre beneficios.
- 445. Estado, tasa sobre el volumen de negocios.
- 447. Otros impuestos, tasas y pagos asimilados.
- 455. Asociados, cuentas corrientes.
- 460. Deudores y acreedores diversos.²
- 470. Cuentas transitorias y de espera.
- 481. Gastos a repartir entre varios ejercicios.
- 486. Gastos anticipados.
- 487. Ingresos anticipados.
- 491. Provisiones por depreciación de cuentas de clientes.
- 496. Provisiones por depreciación de cuentas de deudores diversos.
- 500. Inversiones financieras temporales.
- 510. Bancos e instituciones financieras y asimilad.
- 530. Caja.
- 540. Control de anticipos y créditos.
- 580. Giros internos.
- 590. Provisiones por depreciación de inversiones

¹ A llevar al balance en la cuenta de pasivo correspondiente.

² A llevar en el balance a las cuentas de activo y pasivo correspondientes.



financieras temporales.¹

2. CUENTAS DE GESTION.

- 600. Compras (Salvo 603).
- 603. Variación de existencias (aprovisionamientos y mercaderías).
- 610. Servicios exteriores.²
- 620. Otros servicios exteriores.³
- 630. Impuestos, tasas y otros pagos asimilados.
- 641. Remuneraciones del personal.
- 644. Retribuciones del trabajo de explotación.
- 645. Cargas de seguridad social y previsión.
- 646. Cotizaciones sociales del personal en empresas individuales.
- 650. Otros gastos de gestión.
- 660. Gastos financieros.
- 670. Gastos excepcionales.
- 681. Dotaciones a las amortizaciones y provisiones. Gastos de explotación.
- 686. Dotaciones a las amortizaciones y provisiones. Gastos financieros.
- 687. Dotaciones a las amortizaciones y provisiones. Gastos excepcionales.

¹ A deducir del valor bruto del elemento de activo afectado.

² Principalmente subcontratista general, arrendamientos y alquileres, trabajos de conservación y reparación, primas de seguros, documentación, etc.

³ Principalmente, personal interino, remuneraciones a intermediarios y honorarios, publicidad, transportes, desplazamientos, comunicaciones y servicios bancarios.

- 691. Participación de los trabajadores en los resultados de la expansión.
- 695. Impuestos sobre beneficios.
- 697. Imposición forfait anual de las sociedades.
- 701. Ventas de productos terminados e intermedios.
- 706. Trabajos y prestación de servicios.
- 707. ventas de mercaderías.
- 708. Ingresos de actividades complementarias.
- 709. Rebajas, descuentos y bonificaciones acordados por la empresa.¹
- 713. Variación de existencias (Terminados y en curso).
- 720. Producción de inmovilizado.
- 740. Subvenciones de explotación.
- 750. Otros ingresos de gestión.
- 760. Ingresos financieros.
- 770. Ingresos excepcionales.
- 781. Recuperación de amortizaciones y provisiones (a inscribir en los ingresos de explotación).
- 786. Recuperación de provisiones (a inscribir en ingresos financieros).
- 787. Recuperación de provisiones (a inscribir en ingresos excepcionales).
- 790. Tranferencias de gastos.

¹ A deducir de las cuentas de ventas correspondientes en la presentación de la cuenta de resultados.

METODOS DE VALORACION

METODO DEL COSTE HISTORICO INDICIADO:

Este método toma en consideración (a la fecha de aprobación de cuentas) la variación del nivel general de precios de acuerdo con las siguientes reglas:

- Se aplica a los valores de entrada de las partidas no monetarias un índice único indicativo de la evolución general del poder de compra de la moneda;
- En cada fecha de aprobación de cuentas, un nuevo valor histórico indiciado sustituye al anterior, si ha lugar;
- Se compara este nuevo valor indiciado con el valor actual;
- Para las partidas no monetarias¹ del activo, las plusvalías generadas por los valores históricos indiciados no son contabilizadas. Las minusvalías lo serán en las condiciones que luego veremos (punto a, siguiente);
- Para las partidas no monetarias del pasivo externo, solamente los incrementos de valor serán contabilizados si bien de acuerdo con determinadas condiciones que veremos igualmente (punto b).

a) Partidas no monetarias del activo.

Si se trata de bienes amortizables, los nuevos valores serán amortizados de conformidad al plan de amortización.

¹ Entiende el Plan como elementos monetarios aquellos cuya posesión entraña un beneficio o pérdida por el simple hecho de la variación del poder adquisitivo de la moneda. Los capitales propios son clasificados, a estos efectos, como no monetarios.

Si el valor actual es notoriamente inferior al valor contable neto, se procederá a la constitución, bien de una amortización complementaria, con la consiguiente modificación del plan de amortización restante, bien de una provisión si la depreciación no es estimada como definitiva.

Cuando se trate de otros bienes cuyo valor actual es notablemente inferior al valor contable, se procederá, para el importe de la diferencia apreciada, a la constitución de una provisión cuando la depreciación no se estime consolidada.

Las provisiones serán eventualmente ajustadas al final de cada ejercicio por dotaciones complementarias o reducciones de las cantidades anteriores.

La comparación entre los valores actuales y los valores contables netos, deberá realizarse, en principio, partida por partida.

b) Partidas no monetarias del pasivo externo.

Los aumentos de valor de un elemento del pasivo externo estimado como irreversible, es un complemento de la deuda cuyo importe se ajusta al precedente.

Cuando estos aumentos de valor no son juzgados como irreversibles, deberán constatarse bajo la forma de provisiones.

METODO DE CONTABILIZACION EN VALORES ACTUALES:

1. Método de valores actuales aplicados a la confección del balance:

El valor actual es reflejado en contabilidad y comparado con el anterior. Los aumentos y disminuciones que puedan

surgir serán apreciados de acuerdo con:

a) Partidas del activo.

Las disminuciones de valor serán constatadas por amortizaciones o por provisiones dependiendo de que la depreciación sea considerada definitiva o no.

Los aumentos de valor constituyen un elemento de variación de los capitales propios.

b) Partidas de pasivo externo.

Los aumentos de valor considerados irreversibles serán complementos de las deudas cuyos importes anteriores serán ajustados.

Si los aumentos de valor no son considerados irreversibles, serán constatados en forma de provisiones.

Las disminuciones de valor constituyen un elemento de variación de los capitales propios.

2. Método de los valores actuales comparados con los valores históricos indicados:

El valor actual es reflejado en contabilidad al tiempo que es comparado con el precedente al cual se habrá aplicado un único índice indicativo de la evolución general del poder adquisitivo de la moneda.

Los aumentos y disminuciones serán constatados de acuerdo con las modalidades aplicadas en el caso anterior.

METODO DE COSTES HISTORICOS:

Es el método seguido por el Plan de cuentas. Basado

en el coste de adquisición o coste de producción de los partidas se rige por las siguientes reglas:

A LA FECHA DE ENTRADA, en el patrimonio de la empresa, los bienes son contabilizados conforme a los principios:

- los bienes adquiridos a título oneroso por su valor de adquisición;
- los bienes producidos por la empresa a su coste de producción;
- los bienes adquiridos a título gratuito se estimarán por su valor venal.

1. El coste de adquisición de un bien, se obtiene por adición de las partidas siguientes:¹

- el precio convenido, es decir, el importe en francos resultado del acuerdo de las partes a la fecha de la operación;
- los gastos accesorios, es decir, las cargas directa o indirectamente ligadas a la adquisición, para la puesta en estado de utilización del bien o para su entrada en almacén (tales como: gastos de transportes, de instalación y de montaje, etc).

Los derechos de cambio, honorarios o comisiones y gastos de actas son contabilizados en cargas. Éstas pueden ser desplegadas en varios ejercicios.

Cuando bienes diferentes son adquiridos conjuntamente por un coste global de adquisición, el coste de entrada de cada unos de los distintos bienes se determina por ventilación del

¹ Artículo 7-1º del Decreto de 29 de noviembre de 1.983: El coste de adquisición es igual al precio de compra incrementado en los gastos accesorios necesarios para la puesta en estado de utilización del bien.

coste global entre los mismos en proporción al valor que pueda ser atribuido a cada uno de ellos del valor total de los bienes si éste pudiera ser individualizado. Debe mencionarse en el anexo el método de valoración aplicado.

2. El coste de producción de un bien se obtiene por adición de las partidas siguientes:⁴

- el coste de adquisición de las materias consumidas para la producción del bien;
- los otros costes comprometidos por la empresa, en el curso de las operaciones de producción, para poner el bien en el estado y en la situación en que se encuentra, es decir, las cargas directas de producción y las cargas indirectas de producción en la medida en que estas últimas puedan ser razonablemente vinculadas a la producción del bien. Las cargas financieras, los gastos de investigación y desarrollo y los gastos de administración general son normalmente excluidos salvo que las condiciones específicas de la explotación justifican su toma en consideración. La parte correspondiente a la subactividad está, igualmente, excluida del coste de producción.

Cuando bienes diferentes son producidos en forma conjunta e indiferenciable, el coste de entrada de cada uno de los distintos bienes se determina por ventilación del coste global entre los mismos en proporción al valor que pueda ser atribuido a cada uno de ellos del valor total de los bienes si

⁴ Artículo 7-2º Decreto cit.: El coste de producción es igual al coste de adquisición de las materias consumidas aumentado con las cargas directas y de una parte de las cargas indirectas de producción. Los intereses de los capitales prestados para financiar la fabricación de una inmovilización pueden ser incluidos en el coste de producción cuando conciernen al período de fabricación.

éste pudiera ser individualizado. Debe mencionarse en el anexo el método de valoración aplicado.

3. Cuando no es posible atribuir directamente un valor a cada uno de ellos, el coste de cada uno de los bienes adquiridos o producidos conjuntamente puede ser determinado a partir del valor atribuido a uno o a varios de estos bienes; la diferencia entre el coste global y este valor representativo del coste o costes del bien o bienes es el valor del resto de los bienes a evaluar (método a emplear principalmente en la valoración de elementos secundarios y residuales). El método seguido deberá mencionarse en el anexo.

4. El valor venal de un bien¹ es el precio por el que se estima estaría dispuesta a adquirirlo eventualmente la empresa en el estado y lugar en que se encuentra dicho bien. El valor venal deber ser estimado en función de la situación de la empresa.

En el momento de la contabilización del bien, la hipótesis utilizada frecuentemente será la de continuidad económicamente justificada de la explotación.

Casos particulares. En los casos siguientes, el precio de compra será sustituido por:

- para los bienes adquiridos mediante pagos de rentas vitalicias, por el importe que resulte de una estipulación de precio, o, en su defecto, de una estimación²;
- para los bienes recibidos a título de aportación

¹ Artículo 7-39 cit.: El valor venal de un bien adquirido a título gratuito corresponde con el precio que tendía de ser adquirido en condiciones normales de mercado.

² La contrapartida será llevada por igual valor al pasivo del balance (cuenta 1685, Rentas vitalicias capitalizadas).

no dineraria, por los valores respectivos que figuren en los acuerdos de aportación;

- para los bienes adquiridos por via de cambio, por el valor venal de aquel de entre ambos cuya estimación se a mas segura;
- para los bienes para cuya financiación, la empresa ha recibido una subvención de equipamiento, por su coste de adquisición o de producción.

AL REALIZAR EL INVENTARIO, la empresa procede al censado y valoración de sus partidas de activo y pasivo.

1.- La valoración se hace al valor actual de las partidas.

2.- El valor actual de un bien comprendido en estas partidas es su valor venal a la fecha de inventario.¹

Para el establecimiento de este valor, la empresa utiliza las referencias o técnicas mejor adaptadas a la naturaleza del bien (precio de mercado, baremos, cotizaciones, índices específicos, etc.).

Tratándose de inmovilizaciones no financieras, y en tanto en cuanto su valor actual no sea considerado notoriamente inferior a su valor contable neto, este valor contable será tomado como valor de inventario.

3.- En principio, la empresa debe conservar las mismas reglas de valoración de un inventario a otro. En otro caso, serán de aplicación las disposiciones del párrafo 4 de los principios generales.

¹ El artículo 7, citado define el valor actual como el estimado en función del mercado y de la utilidad del bien para la empresa.

PARA LA APROBACION DE CUENTAS, el valor contable de los bienes se determinará de acuerdo con las siguientes prescripciones:

1.- El valor de entrada de los bienes en el patrimonio se mantiene en cuenta en tanto que valor bruto.¹

2.- Este valor se compara con el valor actual de los bienes:

- para las partidas del activo, las plusvalías constatadas entre el valor actual y el valor de entrada no serán contabilizadas. Por el contrario, las minusvalías intervienen en contabilidad en las condiciones que ahora veremos.
- para las partidas del pasivo externo, los aumentos y disminuciones de valor deberán contabilizarse en la forma que ahora indicaremos.

3.- Por derogación a las reglas que siguen, las empresas pueden ser conducidas a proceder a ajustes de valor dentro del cuadro de una reevaluación de sus cuentas, ya sea por reevaluación legal o, eventualmente, reevaluación libre.²

APLICACION DE LAS REGLAS GENERALES DE VALORACION.

Estas disposiciones conciernen a la valoración de las partidas de activo y pasivo externo que figuran en el balance.

¹ Ciertas inmobilizaciones materiales que son constantemente renovadas y en las cuales el valor global es poco importante para la empresa, pueden ser conservadas en el activo por una cuantía y un valor fijos, si su cuantía, su valor y su composición no varían sensiblemente.

² Por lo que concierne a la valoración de créditos y deudas libradas en monedas extranjeras.

VALORACION DE LAS PARTIDAS DEL ACTIVO.

Las reglas generales de valoración se aplican en la forma siguiente a las inmovilizaciones materiales e inmateriales, a los títulos y a las existencias.¹

1. Inmovilizaciones materiales e inmateriales.

A la entrada de bienes en el patrimonio de la empresa y en la realización del inventario, son de aplicación las reglas de valoración enunciadas antes.²

Para la preparación de las cuentas:

a). Las plusvalías constatadas entre el valor actual y el valor de entrada no serán contabilizadas.

b). Las minusvalías detectadas entre tales valores serán tomadas en cuenta de acuerdo con lo que sigue:

- para los bienes cuyo potencial de servicio tienda a reducirse normalmente con el tiempo, el uso, el cambio de tecnología u otra causa, la empresa establecerá un plan de amortización, en todo caso revisable, cuya aplicación permita calcular el valor contable neto de estos bienes.

Si el valor actual de un bien es notablemente inferior al valor así calculado, se procederá a

¹ Entre las partidas de activo cuya valoración necesita un particular examen figuran los créditos en que su valor depende de la fluctuación de las monedas extranjeras.

² En la fecha de entrada en el patrimonio, el coste de producción de las inmovilizaciones realizadas por la empresa para sí misma puede incorporar el coste por intereses correspondientes a los capitales recibidos en préstamo para la financiación de su fabricación, pero solamente el importe que corresponda al período de fabricación.

Si la empresa hace uso de tal prerrogativa, deberá mencionarlo en el anexo.

la constitución, sea de una amortización excepcional, modificándose el resto del plan de amortización, sea de una provisión si la depreciación se estima no ser definitiva;

- para los otros bienes materiales e inmateriales, cuando el valor actual es notoriamente inferior al valor contable, se procederá a la constitución de una provisión, por el importe de la diferencia apreciada, si tal depreciación no se juzga definitiva.

c). Las provisiones serán eventualmente ajustadas al final de cada ejercicio por dotaciones complementarias o por reducciones de las dotaciones anteriores.

d). La comparación entre los valores actuales y contables netos es, en principio, partida por partida. En el caso de las inmovilizaciones normalmente amortizables, materiales e inmateriales, esta comparación se efectúa en las mismas condiciones de contabilización que las consideradas para el establecimiento del plan de amortización.

2. Títulos.

La valoración de los títulos concierne:

- los títulos de participación;
- otros títulos inmovilizados y los valores mobiliarios temporales.

Valoración de los títulos de participación.¹

1º. En la fecha de entrada de los títulos de partici-

¹ Las reglas definidas aquí no prejuzgan la posibilidad para las empresas de utilizar el método de valoración por equivalencia en las condiciones definidas en el artículo 340-4 de la Ley nº 66/537 de 24 de julio de 1966 sobre las sociedades comerciales.

pación en el patrimonio de la empresa, el importe reseñado en contabilidad será el precio por el cual ha sido adquirido o el valor determinado por los términos del contrato de adquisición. Los gastos de adquisición serán excluidos e inscritos directamente en las cargas del ejercicio.

2º. En cualquier otra fecha, en que los títulos sean anotados o no, el valor de una participación será la que un jefe de empresa prudente y avisado aceptaría pagar por obtener esa participación si la tuviera que adquirir, es decir, su valor de uso, el cual es función de la utilidad que la participación represente para la empresa.

3º. A condición de que su evolución no resulte de circunstancias accidentales, los elementos siguientes pueden ser tomados en consideración para esta estimación: cotizaciones en bolsa,¹ rentabilidad y perspectivas de rentabilidad, capitales propios, perspectivas de realización, coyuntura económica, así como los motivos de apreciación sobre los cuales se apoya la transmisión originaria.

4º. La comparación entre el importe contabilizado a la entrada en el patrimonio y el valor actual tal como se definen en los puntos 2º y 3º siguientes, pueden dar lugar a la aparición de plusvalías y minusvalías.

Las plusvalías o minusvalías, en su caso, son plusvalías y minusvalías globales por categorías de títulos de la misma naturaleza y confieren los mismos derechos.

Solo las minusvalías afectan los resultados del ejercicio y deben ser contabilizadas bajo la forma de una provisión

¹ En este caso sería el valor medio de cotización del último mes.

por depreciación. Ninguna compensación debe practicarse, en principio, con las plusvalías de títulos en alza.

5º. Cuando tenga lugar una cesión parcial de un conjunto de títulos de la misma naturaleza, que confieren los mismos derechos, el valor de entrada de la fracción cedida se estimará al precio medio de compra ponderado o, en su defecto, considerando que el primer elemento salido es el primero entrado. Cuando la fracción vendida haga perder en la asamblea general bien la mayoría absoluta, bien la minoría de bloqueo, el valor de la fracción conservada debe ser corregido en consecuencia.

Valoración de otros títulos y valores mobiliarios temporales.

1º. A la fecha de entrada de los títulos inmovilizados, distintos de los títulos de participación, y de los valores mobiliarios temporales en el patrimonio de la empresa, el importe recogido en contabilidad es el precio por el cual han sido adquiridos o el valor determinado por los términos del contrato de adquisición. Los gastos de adquisición deben ser excluidos e inscritos directamente en las cargas del ejercicio.

2º. Al cierre de cada ejercicio:

a) Se procederá a una estimación del valor de inventario para estos títulos:

- los títulos cotizados son valorados por la cotización media del último mes;
- los títulos no cotizados son estimados a su valor probable de negociación (valor actual).

b) La comparación entre el importe contabilizado a la entrada en el patrimonio de la empresa y el valor de inventario tal como define mas abajo puede dar lugar a la aparición de plusvalías o minusvalías.

Las plusvalías o minusvalías, en su caso, son plusvalías y minusvalías globales por categorías de títulos de la misma naturaleza y confieren los mismos derechos.

Solo las minusvalías afectan los resultados del ejercicio y deben ser contabilizadas bajo la forma de provisión por depreciación. Ninguna compensación debe practicarse, en principio, con las plusvalías de títulos en alza.

c) Para la valoración de los títulos cotizados emitidos en moneda extranjera se considerará:

- las cotizaciones francesas, si los títulos son cotizados en Francia;
- las cotizaciones extranjeras, si los títulos son cotizados solamente en el extranjero, a los cuales se aplica la última cotización a la fecha de cierre.

d) Sin embargo, en caso de bajada anormal de ciertos títulos cotizados aparentemente de forma momentánea, la empresa tiene, bajo la responsabilidad de sus dirigentes, la facultad de no incluir en la provisión toda o parte de la minusvalía constatada sobre estos títulos, pero solamente en los límites de plusvalías normales comprobadas de otros títulos.

39. Cuando tenga lugar una cesión parcial de un conjunto de títulos de la misma naturaleza, que confieren los mismos derechos, el valor de entrada de la fracción cedida se estimará al precio medio de compra ponderado o, en su defecto, considerando que el primer elemento salido es el primero entrado.

3. Existencias y productos en curso.

19. A la fecha de inscripción de las existencias y

productos en curso en las cuentas de la empresa¹, el importe bruto reflejado en contabilidad es igual a los costes de adquisición o de producción, a los que hay que agregar las cargas de almacenamiento cuando las condiciones específicas de la explotación lo justifiquen².

Los costes de adquisición y de producción se determinan por aplicación de las reglas generales relativas a los métodos de valoración.

La incorporación de gastos financieros en los costes no puede ser considerada mas que para los bienes y servicios cuyo ciclo de producción sobrepase necesariamente la duración del ejercicio.

Estos costes solo comprenden los elementos que intervienen normalmente en su formación. Las pérdidas y despilfarros son excluidos. La imputación de las cargas fijas de producción al coste de transformación se basa en la capacidad normal de producción (imputación racional). Esta capacidad normal es para cada empresa definida en función de los medios de que dispone y de la producción que razonablemente puede atender. En el caso de producción inferior a la capacidad normal, la parte de cargas fijas no imputadas se considera vinculada al ejercicio en el cual sea apreciada la subactividad quedando, pues, a su cargo.

Para los artículos o categorías individualizables de cosas que no son intercambiables, así como para aquellos materialmente identificables y afectos a proyectos específicos, el

¹ Esta fecha puede ser la de entrada de las existencias en el patrimonio de la empresa (inventario permanente) o la de aprobación de cuentas (inventario intermitente).

² Conviene tener en cuenta para estas cargas la fecha efectiva de almacenaje.

coste de entrada se determina artículo por artículo o categoría por categoría.

Para los artículos intercambiables que, dentro de cada categoría, no pueden ser unitariamente identificados tras su entrada en el almacén, el coste de entrada se considera formado por:

- el coste de las existencias al cierre del ejercicio anterior, considerado como un coste de entrada en las cuentas del ejercicio,
- el coste de entrada de las compras y producciones del ejercicio.

El total se reparte entre los artículos consumidos en el ejercicio y las existencias en stocks por aplicación de un modelo de cálculo basado en el coste medio ponderado¹ o considerando que el primer elemento salido fué el primero en entrar.

2º. Al inventariar, la valoración de las existencias y productos en curso se hará a su valor actual.

Las existencias y productos en curso deben ser valoradas unidad por unidad o categoría por categoría.

La unidad de inventario es la mas pequeña parte de cada artículo que puede ser inventariada bajo cada denominación de la empresa.

3º. Para la confección de cuentas, el valor contable de las existencias y productos en curso se determinará como sigue:

¹ Este coste medio ponderado puede ser calculado en cada entrada o para un período que no exceda, en principio, de la duración media del almacenamiento.

La valoración se realiza separadamente comparando su coste de entrada y su valor actual¹. Se tomará el mas bajo de entre ambos valores. Si este valor es el valor actual, éste se presenta a partir del coste de entrada por aplicación a este último de una provisión por depreciación.

Sin embargo, el coste de entrada comparado con el valor actual, cuando aquel es mas elevado que este, se mantiene para las existencias y productos en curso que han sido objeto de un contrato de venta cerrado cuya ejecución debe intervenir posteriormente, siempre que el precio de venta estipulado cubra a la vez este coste y la totalidad de los gastos restantes a soportar para la buena ejecución del contrato.

Igualmente, para la fijación del valor de los aprovisionamientos intervinientes en la fabricación de productos que hayan sido objeto de un contrato de venta cerrado, siempre que estas existencias de suministros hayan sido individualizadas y que el precio de venta estipulado cubra a la vez el coste de entrada de tales suministros, los coste de transformación y la totalidad de los gastos restantes a soportar para la buena ejecución del contrato.

En ciertos casos excepcionales, o si no es posible determinar el coste de adquisición o de producción de bienes en almacén por la aplicación de las reglas generales de valoración, pueden ser aplicados los métodos siguientes:

- si se trata de bienes que la empresa adquirió o produjo para su venta, serán valorados al coste de adquisición o de producción de bienes equivalentes comprobados o estimados a la fecha mas próxima a la adquisición o producción de los

¹ Si este valor actual se calcula por referencia a un precio de mercado, se calculará neto de la totalidad de gastos restantes a soportar para proceder a su realización.

mismos; cuando esta valoración es superior al valor de inventario de los bienes a la fecha del balance, debe constituirse una provisión por depreciación;

- si el método anterior no es aplicable, los bienes almacenados serán valorados por su valor de inventario a la fecha del balance;
- si los métodos precedentes entrañan contrariedades excesivas para la gestión de la empresa, los bienes en stock serán valorados practicando sobre el precio de venta a la fecha del balance una rebaja correspondiente al margen practicado por la empresa para esa categoría de bienes.

Las perspectivas de venta serán tomadas en consideración para juzgar las eventuales provisiones por depreciación a efectuar.

VALORACION DE LAS PARTIDAS DEL PASIVO EXTERNO.

Las partidas del pasivo externo son elementos representativos de valores económicos negativos para la empresa.

1. El aumento de valor de una partida del pasivo externo considerado irreversible es un complemento de una deuda contabilizada como tal¹.

Si este incremento no es definitivo, el mismo será constatado bajo la forma de provisión.

2. La disminución de valor de una partida del pasivo

¹ La contrapartida de este aumento de deuda será recogida en las cargas del ejercicio o en los gastos a repartir entre varios ejercicios, salvo que se trate de un aumento del coste de una inmovilización a la fecha de entrada en el patrimonio.

externo considerada irreversible es una reducción de deuda contabilizada como tal¹.

Cuando esta disminución de valor no es definitiva, no afecta a la valoración de dicha partida, que se mantiene y es contabilizada por su valor inicial.

VALORACION DE LAS PARTIDAS DE ACTIVO Y PASIVO CUYO VALOR DEPENDE DE LAS FLUCTUACIONES DE MONEDAS EXTRANJERAS.

Las disposiciones a seguir para la contabilización de estas partidas son las siguientes:

1. Inmovilizaciones materiales e inmateriales.

Cuando del coste de las inmovilizaciones entradas en el patrimonio está expresado en moneda extranjera, el coste de las mismas se convertirá en francos a la cotización del día de la operación.

Las amortizaciones y, si ha lugar, las provisiones por depreciación serán calculadas sobre este valor.

En todo caso, solamente en el momento en que las inmovilizaciones salen del activo es cuando el beneficio (o la pérdida) resultante de las fluctuaciones de monedas extranjeras será despejado y llevado a las cuentas de cargas e ingresos financieros concernientes.

¹ La contrapartida de esta reducción de deuda será recogida en una cuenta de ingresos del ejercicio o en una de ingresos anticipados, a menos que se trate de una disminución del coste de una inmovilización a su fecha de entrada en el patrimonio de la empresa.

2. Créditos y deudas.

1º Los créditos y las deudas en moneda extranjera, deberán ser convertidos y contabilizados en francos, de acuerdo con el último tipo de cambio.

2º Cuando la aplicación de tasas de conversión a la fecha de aprobación de cuentas tiene por efecto modificar los importes en francos anteriormente contabilizados, las diferencias de conversión serán recogidas en cuentas transitorias, en espera de regularizaciones posteriores:

- en el activo del balance para las diferencias correspondientes a una pérdida latente (cuenta 476);
- en el pasivo del balance para las diferencias correspondientes a una ganancia latente (cuenta 476).

3º Las pérdidas o ganancias latentes compensadas por coberturas de cambio serán reflejadas separadamente en el balance en estas cuentas transitorias.

4º Las ganancias latentes no intervienen en la formación del resultado.

5º Las pérdidas latentes, por el contrario, entrañan la constitución de una provisión para riesgos (pérdidas de cambio).

6º En el caso siguiente, en que la constitución de una provisión por el importe de las pérdidas latentes no permitan dar una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, se procederá a los ajustes necesarios:

- a) cuando la operación tratada en divisas se combina por la empresa con una operación paralela desti-

nada a cubrir las consecuencias de la fluctuación del cambio (cobertura de cambio), la provisión será creada sólo para el riesgo no cubierto;

- b) cuando un préstamo en divisas, en el que se detecta una pérdida latente, se encuentra afectado a la adquisición de inmobilizaciones situadas en el país cuya unidad monetaria es la misma que la del préstamo, o a la adquisición de títulos representativos de tales inmobilizaciones, no es, en principio, necesario la constitución de una provisión global para la pérdida latente vinculada al préstamo afectado.

En este caso, se procederá, según el método mas apropiado, a la regularización sobre la duración mas corta de entre el préstamo y la vida útil del bien.

- c) Cuando para operaciones cuyos vencimientos sean suficientemente próximos las pérdidas y ganancias puedan ser consideradas como concurrentes en una posición global de cambio, el importe de la dotación puede ser limitado al excedente de las pérdidas sobre las ganancias.
- d) Si las cargas financieras ligadas a un préstamo en divisas son inferiores a las que hubieran tenido si el préstamo hubiera sido contratado en francos, el importe de la dotación anual en la cuenta de provisión podrá ser limitado a la diferencia entre las cargas calculadas y las cargas realmente soportadas.
- e) Cuando las pérdidas latentes están vinculadas a

una operación que se extiende en varios ejercicio, la empresa podrá proceder al establecimiento plurianual de tales pérdidas de acuerdo con los métodos pertinentes.

7º El método empleado deberá ser precisado en el anexo sin que pueda ser modificado sin justificación.

8º Los importes de todas las variaciones por conversión a la fecha de aprobación de cuentas deberán ser indicados en el anexo.

3. Títulos de participación, otras inversiones y valores mobiliarios temporales.

La conversión en francos del valor de los títulos librados en moneda extranjera y cotizados solamente en el extranjero serán convertidos según el tipo de cambio a la fecha de cada operación correspondiente.

4. Existencias.

El valor en divisas extranjeras de existencias depositadas en el extranjero será convertido en francos, al final del ejercicio, a un cambio igual, para cada tipo de mercancías, aprovisionamientos y productos en almacén, a la media ponderada de las cotizaciones practicadas a la fecha de compra o entrada en almacén de los elementos considerados. En caso de dificultad de aplicación de este método de cálculo, la empresa podrá utilizar otro método en la medida en que el mismo no sea susceptible de afectar sensiblemente los resultados.

Las provisiones por depreciación serán creadas si el valor al día del inventario, habida cuenta del cambio de dicho día, es inferior al valor de entrada en cuenta.

5. Disponibilidades.

La liquidez o exigencias inmediatas en divisas al cierre de cuentas serán convertidas en francos de acuerdo con el último tipo de cambio.

Las variaciones por conversión constatadas serán contabilizadas en el resultado del ejercicio.

DETERMINACION DEL RESULTADO

1.- En contabilidad general el resultado se refiere a un período denominado ejercicio.

2.- El resultado del ejercicio es teóricamente igual tanto a la diferencia entre los ingresos y las cargas como a la variación de los capitales propios entre el principio y fin del ejercicio¹

De hecho, y con frecuencia, la intervención de operaciones registradas afectando directamente el importe de los capitales propios sin pasar por el resultado no permite constatar esta equivalencia. Cada vez que la variación de los capitales propios no corresponda al resultado determinado por la diferencia entre los ingresos y las cargas, deberá darse una información en el anexo sobre esta causas de divergencia, distinguiendo al menos entre:

- las aportaciones recibidas o los repartos de capitales propios;
- las variación por revalorización;
- otras variaciones, dado el caso.

¹ La variación de que se trata es la variación bruta minorada en las aportaciones nuevas y aumentada en los repartos habidos de capitales propios.

3.- Los ingresos comprenden las sumas o valores recibidos o a recibir:

- en contrapartida de la entrega por la empresa de bienes, trabajos, servicios así como de las bonificaciones otorgadas;
- en virtud de una obligación legal existente a cargo de un tercero;
- excepcionalmente, sin contrapartida.

Comprenden igualmente, para la determinación del resultado del ejercicio:

- la producción almacenada a lo largo del ejercicio¹;
- la producción inmovilizado;
- las recuperaciones de amortizaciones y provisiones;
- los precios de cesión de elementos de activo realizados;
- las transferencias de cargas.

4.- Las cargas comprenden las sumas o valores pagados o a pagar:

- en contrapartida de mercaderías, aprovisionamientos, trabajos y servicios consumidos por la empresa así como las bonificaciones que le hayan sido otorgadas;
- en virtud de una obligación legal que la empresa debe cumplir;
- excepcionalmente, sin contrapartida.

Comprenden igualmente, para la determinación del

¹ Diferencia positiva o negativa entre la producción almacenada al final y al principio del ejercicio.

resultado del ejercicio:

- las dotaciones a las amortizaciones y provisiones;
- el valor contable de los elementos de activo realizados, destruidos o desaparecidos.

5.- El resultado se calcula por diferencia entre ingresos y cargas del ejercicio.

Para este cálculo son considerados en el ejercicio:

- los productos adquiridos en este ejercicio, a los cuales se añadan eventualmente los productos adquiridos en ejercicios precedentes pero que, por error u omisión, no hayan sido objeto de registro contable¹;
- las cargas soportadas por el ejercicio, a las cuales se añadan eventualmente las cargas referidas normalmente a ejercicio anteriores que, por error u omisión, no hayan sido objeto de registro contable².

6.- El resultado depende de los métodos empleados para la determinación de los valores contables de todos las partidas que intervienen directamente o indirectamente en su formación. No obstante, en aplicación del método de costes históricos, la plusvalía determinada por una operación de conjunto de valoración constituye una variación positiva de los capitales propios llevada directamente a una cuenta de reser-

¹ Al menos, si los resultados de los ejercicios a los que se refieren los ingresos y cargas no registrados en tiempo útil, no han sido corregidos.

² Ver anterior.



vas¹.

7.- Incluso en el caso de ausencia o insuficiencia de beneficios, debe procederse a la dotación a las amortizaciones y provisiones necesarias.

Deben tenerse en cuenta los riesgos y pérdidas intervenidos en el ejercicio o de un ejercicio anterior, incluso si son conocidos entre la fecha de cierre del ejercicio y la del establecimiento de las cuentas anuales². Si los riesgos y pérdidas no son mensurables en esta última fecha, las cuentas del ejercicio cerrado no serán ajustadas pero deberá informarse en el anexo.

En la hipótesis de que un acontecimiento que no teniendo vinculación importante con la situación existente al cierre del ejercicio sobreviniera entre la fecha de cierre y la fecha de presentación de cuentas, deberá darse información en el anexo si tal suceso es susceptible por su influencia sobre el patrimonio e la situación financiera de la empresa de interesar la continuidad de la explotación.

8.- Solo los beneficios realizados a la fecha de cierre del ejercicio podrán ser inscritos en el resultado de

¹ Constituye tal operación la revalorización en conjunto de las inmovilizaciones materiales y financieras. La diferencia de revalorización entre el valor actual y el valor neto contable no puede ser utilizada para compensar pérdidas.

² La fecha de presentación de las cuentas anuales se establece por los órganos de dirección legalmente responsables dentro de los límites fijados por las disposiciones legales.

No obstante, en lo que concierne a las empresas bajo la forma de sociedad, los accionistas continúan beneficiándose del derecho a una justa información sobre los acontecimientos significativos que pudiesen surgir entre la fecha de presentación de cuentas y la de la junta general.

este ejercicio.

Podrá ser inscrito en el resultado, tras el inventario, el beneficio realizado sobre una operación parcialmente ejecutada y aceptada por el subcontratista cuando su realización sea cierta y que sea posible, por medio de documentos contables previsionales, de evaluar con seguridad suficiente el beneficio global de la operación.

DOCUMENTOS DE SINTESIS

SISTEMA DE BASE
M O D E L O D E B A L A N C E

A C T I V O (a)		Ejercicio N			Ejercic. N-1
		Bruto	Amortiz. y provi. a deducir	Neto	Neto
	Inmovilizaciones insustanciales:				
	Gastos de establecimiento.....				
	Gastos de investigación y desarrollo.....				
A	Concesiones, patentes, licencias, marcas, procedimientos,				
C	derechos y valores asimilados.....				
F	Fondos de comercio (*).....				
I	Otras.....				
V	Anticipos y adelantos.....				
O					
	Inmovilizaciones materiales:				
	Terrenos.....				
	Construcciones.....				
I	Instalaciones técnicas, material y utillaje industrial.....				
N	Otras.....				
M	Inmovilizaciones materiales en curso.....				
J	Anticipos y adelantos.....				
P					
I	Inmovilizaciones financieras (**):				
L	Participaciones.....				
I	Créditos vinculados a participaciones.....				
E	Otros títulos inmovilizados.....				
A	Préstamos.....				
D	Otras.....				
O					
	Total I.....	I	I	I	I
	(*) Derecho de arrendamiento.....				
	(**) A menos de un año (bruto).....				

(a) En su caso, la contrapartida del capital suscrito no reclamado debe figurar como primera partida del activo antes de las inmovilizaciones materiales.

M O D E L O D E B A L A N C E

(Continuación)

A C T I V O		Ejercicio N			Ejercic. N-1
		Bruto	Amortiz. y provi. a deducir	Neto	Neto
A C T I V O	Existencias y en curso:				
	Materias primas y otros aprovisionamientos.....				
	En curso de producción (bienes y servicios) (b).....				
	Productos terminados y semiterminados.....				
	Mercaderías.....				
	Anticipos y adelantos sobre pedidos.....				
C I E C O L A N F E	Créditos (*):				
	Créditos a clientes y cuentas vinculadas (c).....				
	Otros.....				
	Capital suscrito- reclamado no desembolsado.....				
	Valores mobiliarios temporales (d).....				
	Acciones propias.....				
	Otros títulos.....				
	Disponibilidades.....				
C O E N T A S	Gastos anticipados (*).				
de	Total II.....	I	I	I	I
R E G U L A R I A	Cargas a repartir entre varios ejercicios (III).....	I		I	I
	Primas de reembolso de obligaciones (IV).....	I		I	I
	Diferencias de cambio, activo (V).....	I		I	I
	TOTAL GENERAL (I+II+III+IV+V).....	I	I	I	I
	(*) A mas de un año (bruto).....				

(b) A distribuir, en su caso, entre bienes y servicios.

(c) Créditos resultantes de ventas o prestación de servicios.

(d) Cuenta a emplear directamente si no existe rescate por la empresa de sus propias acciones.

M O D E L O D E B A L A N C E

(antes del reparto)

P A S I V O		Ejercicio N	Ejercicio N-1
C (a)	Capital (desembolsado...) (b).....		
A	Primas de exisión, de fusión, de aportación.....		
P	Reservas de revalorización (c).....		
I	Reservas:		
T	Reservas legales.....		
A	Reservas estatutarias o contractuales.....		
L P	Reservas reglamentadas.....		
E R	Otras.....		
S O	Remanente (d).....		
P	Resultado del ejercicio (beneficio o pérdida) (e).....		
I	Subvenciones por inversiones.....		
O	Provisiones reglamentadas.....		
S			
	Total I.....	I	I
PROVISIONES para riesgos Y cargas	Provisiones para riesgos.....		
	Provisiones para cargas.....		
	Total II.....	I	I
D(4) (f)	Empréstitos de obligaciones convertibles.....		
E	Otros empréstitos de obligaciones.....		
D	Préstamos y deudas por formalización de créditos (28).....		
D	Préstamos y gastos financieros diversos (288).....		
A	Anticipos y adelantos recibidos sobre pedidos en curso.....		
S	Deudas con proveedores y cuentas vinculadas (g).....		
	Deudas fiscales y sociales.....		
	Deudas por inmovilizaciones y cuentas vinculadas.....		
	Otras deudas.....		
CUENTAS de regulariz. (1)	Ingresos anticipados.....		
	Total III.....	I	I

Diferencias de cambio, pasivo (IV).....	I	I
TOTAL GENERAL ((I+II+III+IV).....	I	I
(*) A mas de un año.....		
A menos de un año.....		
(**) Créditos bancarios corrientes y saldos acreedores de bancos.....		
(***) Empréstitos de participaciones.....		

- (a) En su caso, la partida 'Otros fondos propios' será intercalada entre la partida 'Capitales propios' y 'Provisiones para riesgos y cargas', con apertura de las cuentas constitutivas de esta partida en líneas separadas (importe de las emisiones de títulos de participación, anticipos condicionados, etc). Un total I bis mostraría el importe de otros fondos propios entre el total I y el II del pasivo del balance. El total general sería completado en consecuencia.
- (b) Comprende el capital suscrito no reclamado.
- (c) A detallar de acuerdo con la legislación en vigor.
- (d) Importe entre paréntesis o precedido del signo menos (-) cuando se trate de pérdidas trasladadas.
- (e) Importe entre paréntesis o precedido del signo menos (-) cuando se trate de una pérdida.
- (f) Excepcionalmente, por aplicación de (*), de anticipos y adelantos recibidos sobre pedidos en curso.
- (g) Deudas por compras o prestación de servicios.

M O D E L O D E B A L A N C E
(después del reparto)

P A S I V O		Ejercicio N	Ejercicio N-1
C I A P I T A L E S P R O P I O S	Capital (desembolsado...) (b).....		
	Primas de emisión, de fusión, de aportación.....		
	Reservas de revalorización (c).....		
	Reservas:		
	Reservas legales.....		
	Reservas estatutarias o contractuales.....		
	Reservas reglamentadas.....		
	Otras.....		
	Remanente (d).....		
	Subtotal: Situación neta.....	Y	I
Subvenciones por inversiones.....			
Provisiones reglamentadas.....			
Total I.....	I	I	

PROVISIONES para riesgos y cargas	Provisiones para riesgos.....		
	Provisiones para cargas.....		
	Total II.....	I	I
D ⁽¹⁾ (e) E O O A S	Empréstitos de obligaciones convertibles.....		
	Otros empréstitos de obligaciones.....		
	Préstamos y deudas por formalización de créditos ^(1a)		
	Préstamos y gastos financieros diversos ^(1b)		
	Anticipos y adelantos recibidos sobre pedidos en curso.....		
	Deudas con proveedores y cuentas vinculadas (f).....		
	Deudas fiscales y sociales.....		
CUENTAS de regulariz. ^(1c)	Deudas por innovalizaciones y cuentas vinculadas.....		
	Otras deudas.....		
	Ingresos anticipados.....		
	Total III.....	I	I
	Diferencias de cambio, pasivo (IV).....	I	I
	TOTAL GENERAL (I+II+III+IV).....	I	I
	^(1d) A mas de un año.....		
	A menos de un año.....		
	^(1e) Créditos bancarios corrientes y saldos acreedores de bancos.....		
	^(1f) Empréstitos de participaciones.....		

- (a) En su caso, la partida 'Otros fondos propios' será intercalada entre la partida 'Capitales propios' y 'Provisiones para riesgos y cargas', con apertura de las cuentas constitutivas de esta partida en líneas separadas (importe de las emisiones de títulos de participación, anticipos condicionados, etc). En total I bis mostraría el importe de otros fondos propios entre el total I y el II del pasivo del balance. El total general sería completado en consecuencia.
- (b) Comprende el capital suscrito no reclamado.
- (c) A detallar de acuerdo con la legislación en vigor.
- (d) Importe entre paréntesis o precedido del signo menos (-) cuando se trate de pérdidas trasladadas.
- (e) Excepcionalmente, por aplicación de ⁽¹⁾, de anticipos y adelantos recibidos sobre pedidos en curso.
- (f) Deudas por compras o prestación de servicios.

MODELO DE CUENTA DE RESULTADOS DEL EJERCICIO: CARGAS

C A R G A S (libres de tasas)	Ejercicio N	Ejercicio N-1
Cargas de explotación (1):		
Compras de mercaderías (a).....		
Variación de existencias (b).....		
Compras de materias primas y otros aprovisionamientos (a).....		
Variación de existencias (b).....		
(1) Otras compras y cargas externas.....		
Impuestos, tasas y pagos asimilados.....		
Sueldos y salarios.....		
Cargas sociales.....		
Dotación a las amortizaciones y provisiones:		
Sobre inmovilizaciones: dotación a las amortizaciones (c).....		
Sobre inmovilizaciones: dotación a las provisiones.....		
Sobre activo circulante: dotación a las provisiones.....		
Para riesgos y cargas: dotación a las provisiones.....		
Otras cargas.....		
Total I.....	I	I
Cuota-parte del resultados de operaciones realizadas en común (II).....	I	I
Cargas financieras:		
Dotaciones a las amortizaciones y provisiones.....		
Intereses y cargas asimiladas (11).....		
Diferencias negativas de cambio.....		
Gastos netos sobre cesiones de valores mobiliarios temporales.....		
Total III.....	I	I
Cargas excepcionales:		
Sobre operaciones de gestión.....		
Sobre operaciones de capital.....		
Dotaciones a las amortizaciones y provisiones.....		
Total IV.....	I	I
Participación de los trabajadores en los frutos de la expansión (V).....	I	I
Impuestos sobre los beneficios (VI).....	I	I
Total cargas (I+II+III+IV+V+VI).....	I	I

Saldo acreedor=beneficio ⁽¹¹¹⁾	I	I
TOTAL GENERAL	I	I
(f) Comprende:		
- arrendamiento financiero mobiliario.....		
- arrendamiento financiero inmobiliario.....		
(12) Cargas referidas a ejercicios anteriores.....		
(13) Intereses concernientes a empresas del grupo.....		
(14) Cuenta obtenida de un resultado excepcional antes de impuestos.....		

(a) Comprende derechos de aduana.

(b) Stock inicial menos stock final. El importe de la variación negativa entre paréntesis o precedido del signo menos (-).

(c) Comprende, eventualmente, las dotaciones a las amortizaciones de cargas a repartir.

MODELO DE CUENTA DE RESULTADOS DEL EJERCICIO: INGRESOS

I N G R E S O S (libres de tasas)	Ejercicio I	Ejercicio I-1
Ingresos de explotación (1):		
Ventas de mercaderías.....		
Producción vendida (bienes y servicios)(a).....		
Subtotal A: Importe neto de la cifra de negocios..... exportación: _____	I	I
Producción en alzado (b).....		
Producción de inmovilizado.....		
Subvenciones de explotación.....		
Recuperaciones de provisiones (y amortizaciones), transferencia de cargas.....		
Otros ingresos.....		
Subtotal B.....	I	I
Total I (A+B).....	I	I
Cuota-parte del resultados de operaciones realizadas en común (II).....	I	I
Ingresos financieros:		
De participaciones (11).....		

De otros valores mobiliarios y créditos del activo fijo (**)		
Otros intereses y productos asimilados (**)		
Recuperaciones de provisiones y transferencias de cargas		
Diferencias positivas de cambio		
Ingresos netos de cesiones de valores mobiliarios temporales		
Total III	I	I
Ingresos excepcionales:		
Sobre operaciones de gestión		
Sobre operaciones de capital		
Recuperaciones de provisiones y transferencia de cargas		
Total IV	I	I
Total ingresos (I+II+III+IV)	I	I
Saldo deudor=beneficio(***)	I	I
TOTAL GENERAL	I	I
(*) Ingresos referidos a ejercicios anteriores		
(**) Ingresos concernientes a empresas del grupo		
(***) Cuenta obtenida de un resultado excepcional antes de impuestos		

(a) A reseñar, en su caso, separadamente.

(b) Stock inicial menos stock final. El importe de la variación negativa entre paréntesis o precedido del signo menos (-).

MODELO DE CUENTA DE RESULTADOS DEL EJERCICIO EN FORMA DE LISTA
(ingresos y gastos libres de tasas)

	Ejercicio N	Ejercicio N-1
Ingresos de explotación (*):		
Ventas de mercaderías		
Producción vendida (bienes y servicios) (a)		
Importe neto de la cifra de negocios	I	I
exportación: _____		

Producción en alsaón (b).....		
Producción de inmovilizado.....		
Subvenciones de explotación.....		
Recuperaciones de provisiones (y amortizaciones), transferencia de cargas.....		
Otros ingresos.....		
Total I.....	I	I
Cargas de explotación (44):		
Compras de mercaderías (c).....		
Variación de existencias (d).....		
Compras de materias primas y otros aprovisionamientos (c).....		
Variación de existencias (d).....		
(4) Otras compras y cargas externas.....		
Impuestos, tasas y pagos asimilados.....		
Sueldos y salarios.....		
Cargas sociales.....		
Dotación a las amortizaciones y provisiones:		
Sobre inmovilizaciones: dotación a las amortizaciones (e).....		
Sobre inmovilizaciones: dotación a las provisiones.....		
Sobre activo circulante: dotación a las provisiones.....		
Para riesgos y cargas: dotación a las provisiones.....		
Otras cargas.....		
Total II.....	I	I
1. RESULTADO DE EXPLOTAÇÃO (I-II).....	I	I
Cuota-parte del resultado de operaciones realizadas en común:		
Beneficio o pérdida transferida III.....	I	I
Pérdida o beneficio transferido IV.....	I	I
Ingresos financieros:		
De participaciones (444).....		
De otros valores mobiliarios y créditos del activo fijo (444).....		
Otros intereses y productos asimilados (444).....		
Recuperaciones de provisiones y transferencias de cargas.....		
Diferencias positivas de cambio.....		
Ingresos netos de cesiones de valores mobiliarios temporales.....		
Total V.....	I	I
Cargas financieras:		
Dotaciones a las amortizaciones y provisiones.....		
Intereses y cargas asimiladas (444).....		
Diferencias negativas de cambio.....		
Gastos netos sobre cesiones de valores mobiliarios temporales.....		
Total VI.....	I	I

2. RESULTADO FINANCIERO (V-VI).....	I	
3. RESULTADO CORRIENTE antes de impuestos (I-II+III-IV+V-VI).....	I	
Ingresos excepcionales:		
Sobre operaciones de gestión.....		
Sobre operaciones de capital.....		
Recuperaciones de provisiones y transferencia de cargas.....		
Total VII.....	I	I
Cargas excepcionales:		
Sobre operaciones de gestión.....		
Sobre operaciones de capital.....		
Dotaciones a las amortizaciones y provisiones.....		
Total VIII.....	I	I
4. RESULTADO EXCEPCIONAL (VII-VIII).....	I	
Participación de los trabajadores en los frutos de la expansión IX.....	I	I
Impuestos sobre beneficios I.....	I	I
Total de ingresos (I+III+V+VII).....	I	I
Total de cargas (II+IV+VI+VIII+IX+I).....	I	I
Beneficio o pérdida.....	I	I
(#) Comprende:		
- arrendamiento financiero mobiliario.....		
- arrendamiento financiero inmobiliario.....		
(*) Ingresos referidas a ejercicios anteriores.....		
(**) Cargas referidas a ejercicios anteriores.....		
(***) Ingresos concernientes a empresas del grupo.....		
(****) Intereses concernientes a empresas del grupo.....		

- (a) A reseñar, en su caso, separadamente.
- (b) Stock final menos stock inicial. Importe negativo entre paréntesis o precedido del signo menos (-).
- (c) Comprende derechos de aduanas.
- (d) Stock inicial menos stock final. El importe de la variación negativa entres paréntesis o precedido del signo menos (-).
- (e) Comprende, eventualmente, las dotaciones a las amortizaciones de cargas a repartir.



MODELO DE BALANCE DE SITUACION. PLAN 1.957

A C T I V O

	200 a 207 208	GASTOS DE ESTABLECIMIENTO
		menos: amortizaciones.....
V		
A	2100 a 2107	ferreos.....
L	2108	menos: amortizaciones.....
O	2109	menos: provisiones para depreciación.....
R	2110 a 2127	Construcciones.....
E	2128	menos: amortizaciones.....
S	2124 a 2147	Maquinaria y utillaje.....
	2148	menos: amortizaciones.....
	2160 a 2167	Mobiliario, acondicionamientos e instalaciones.....
I	2168	menos: amortizaciones.....
N	2180 a 2187	Inmovilizaciones materiales.....
M	2188	menos: amortizaciones.....
O	2189	menos: provisiones para depreciación.....
V	23	Inmovilizaciones en curso.....
I	243	Inmovilizaciones destruidas por hechos de guerra.....
L	248	menos: amortizaciones.....
I		
I		OTROS VALORES INMOVILIZADOS
A	25	Préstamos concedidos a ras de un año.....
O	259	menos: provisiones para depreciación.....
O	260 a 265	Títulos de participación (precio de compra o parte desembolsada).....
S	269	menos: provisión para depreciación.....
	266 a 267	Títulos de participación (parte no desembolsada).....
	27	Depósitos y fianzas.....
E		VALORES DE EXPLOTACION
I	300	Mercaderías.....
I	309	menos: provisiones para depreciación.....
S	310, 320, 33	Materias o suministros.....
T	319 a 329	menos: provisiones para depreciación.....
E	340	Productos semiterminados.....
N	349	menos: provisiones para depreciación.....
C	350	Productos terminados.....
I	359	menos: provisiones para depreciación.....
A	360	Productos o trabajos en curso.....
S	369	menos: provisiones para depreciación.....
	370, 375, 377	Embalajes comerciales.....
	379	menos: provisiones para depreciación.....

C T	408	VALORES REALIZABLES A CORTO PLAZO O DISPONIBLES		
U E		Proveedores, anticipos y cantidades a cuenta sobre pedidos de explotación.....		
E R	410 a 417	Clientes.....		
M C	419	menos: provisiones para depreciación de cuentas de clientes.....		
Y E	42 a 46	Otros deudores (1).....		
A R	459 a 469	menos: provisiones para depreciación de cuentas de deudores.....		
S S	48	Cuentas de regularización. ACTIVO.....		
		Préstamos a menos de un año.....		
C	51	Efectos a cobrar.....		
D F	530	Resguardos de depósitos y otros efectos con garantía a cobrar.....		
E I	54	Cheques y cupones a cobrar.....		
M N	550 a 555	Títulos de colocación (precio de compra o parte desembolsada) y bonos del Tesoro.....		
Y A		menos: provisiones para depreciación.....		
A N	559	Títulos de colocación (parte no desembolsada).....		
S C	556 y 557	Bancos y cheques postales.....		
S	56	Caja.....		
	57	Cuentas de control de anticipos y créditos.....		
	58			
		RESULTADOS		
	87	Pérdidas del ejercicio.....		
		Importe de los compromisos recibidos.....		

(1) Comprende 'Accionistas, capital no reclamado'.

P A S I V O

		CAPITAL PROPIO Y RESERVAS		
	100	Capital social o individual.....		
	1000	Capital reclamado.....		
	1001	Capital no reclamado.....		
C	110	Primas de emisión de acciones.....		
A	111	Reserva legal.....		
P	112	Reservas estatutarias y contractuales.....		
I	114	Reservas provenientes de subvenciones para equipamiento.....		
T	115	Reservas voluntarias.....		
A	116	Reservas para renovación de inmovilizaciones.....		
L	117	Reserva para renovación de existencias.....		
E	118	Reserva especial de revalorización.....		
S	119	Reservas correspondientes a la participación del Estado en los daños causados por la guerra.....		

	12	REMANENTE A CUENTA NUEVA (2)		
		SITUACION NETA (antes de los resultados del ejercicio)		
P		SUBVENCIONES PARA EQUIPAMIENTO RECIBIDAS		
E	141	menos: subvenciones inscritas en Pérdidas y ganancias.....		
R	147			
N		PROVISIONES PARA PERDIDAS Y CARGAS		
A		Provisiones para riesgos.....		
M	155	Provisiones para renovación de inmobilizaciones (3).....		
E	156	Provisiones para cargas a repartir entre varios ejercicios.....		
N	157	Provisiones para jubilaciones obligatorias del personal.....		
Z	158			
	160 y 161	DEUDAS A LARGO Y MEDIO PLAZO		
	163, 164, 169	Obligaciones y bonos a mas de un año.....		
		Otras deudas a mas de un año.....		
C		DEUDAS A CORTO PLAZO		
F		Proveedores.....		
T	400 a 407	Clientes, anticipos y adelantos recibidos por pedidos en curso.....		
A	418	Otros acreedores (4).....		
Z	42 a 46	Cuentas de regularización. PASIVO		
S	87			
	500 y 501	Obligaciones y bonos a menos de un año.....		
	503 a 509	Otros préstamos recibidos a menos de un año.....		
	520	Efectos a pagar.....		
	525	Resguardos de depósitos y otros efectos con garantía a pagar.....		
	97	RESULTADOS		
		Beneficio del ejercicio.....		
Importe de los compromisos otorgados.....				

(2) El saldo deudor de la cuenta 'Remanente a cuenta nueva' se deduce del total de las otras cuentas de situación neta.

(3) Cuentas reservadas a las empresas concesionarias.

(4) Comprende 'Desembolso restantes a efectuar de títulos no desembolsados íntegramente'.

MODELO DE CUENTA DE EXPLOTACION GENERAL (80). PLAN 1.957

	Importe bruto	Provis. para depreciac	Importe neto		Importe bruto	Provis. para depreciac	Importe neto
30 a 37. Existencia inicial del ejerc. (a detallar)..				30 a 37. Existencia final del ejerc. (a detallar)..			
60. Compras de materias primas y mercaderías (a detallar).....				70. Ventas de mercaderías y productos terminados (a detallar).....			
61. Gastos de personal.....				71. Subvenciones de explotación recibidas.....			
62. Impuestos y tasas.....				72. Ventas de desperdicios y embalajes recupera- bles (a detallar).....			
63. Trabajos, suministros y servicios exteriores.				74. Rebajas, descuentos y bonificaciones obten...			
64. Transportes y desplazamientos.....				76. Ingresos accesorios.....			
66. Gastos diversos de gestión.....				77. Ingresos financieros.....			
67. Gastos financieros.....				780. Trabajos realizados por la empresa para sí misma (a detallar).....			
681. Dotaciones del ejercicio a las cuentas de amortización.....				785. Trabajos y cargas no imputables a la explo- tación del ejercicio (a detallar).....			
685. Dotaciones del ejercicio a las cuentas de provisiones (1).....				Saldo deudor.....			
Saldo acreedor.....				TOTAL.....			
TOTAL.....							

(1) Excepto las provisiones para depreciación de existencias y provisiones creadas directamente con cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias.

MODELO DE CUENTA DE PERDIDAS Y GANANCIAS (87). PLAN 1.957

870. Pérdidas de explotación en el ejercicio...		870. Beneficios de explotación en el ejercicio. Subvenciones de explotación.....	
872. Pérdidas de ejercicios anteriores (a detallar).....		872. Beneficios de ejercicios anteriores (a detallar).....	
873. Subvenciones extraordinarias concedidas...			
874. Pérdidas extraordinarias (a detallar).....		874. Beneficios extraordinarios (a detallar)...	
875. Dotaciones del ejercicio a las cuentas de provisiones ajenas a la explotación y es- traordinarias (a detallar).....			
876. Impuestos sobre los beneficios.....		877. Beneficios derivados de subvenciones para equipamiento.....	
		878. Subvenciones de equilibrio recibidas.....	
		879. Pérdidas de ejercicios anteriores y extra- ordinarias cubiertas con provisiones.....	
Beneficio neto total (saldo acreedor).....		Pérdida neta total (saldo deudor).....	
TOTAL.....		TOTAL.....	

MODELO DE CUENTAS ANUALES PREVISTO EN EL DECRETO Nº 83-1020

BALANCE

ACTIVO:

1. ACTIVO INMOVILIZADO:

Inmovilizaciones inmateriales:

- Gastos de establecimiento;
- Gastos de investigación y desarrollo;

- Concesiones, patentes, licencias, marcas, procesos de fabricación, derechos y valores asimilados;
- Fondos de comercio;
- Anticipos y adelantos.

Inmovilizaciones materiales:

- Terrenos;
- Construcciones;
- Instalaciones técnicas, materiales y utillajes;
- Anticipos y adelantos;
- Inmovilizaciones en curso.

Inmovilizaciones financieras:

- Participaciones;
- Créditos vinculados a participaciones;
- Otros títulos inmovilizados;
- Préstamos.

2. ACTIVO CIRCULANTE:

Existencias y en curso:

- Materias primas y otros aprovisionamientos;
- En curso de producción;
- Productos terminados e intermedios;
- Mercaderías;

Anticipos y adelantos sobre realizados sobre pedidos.

Créditos:

- Créditos a clientes;
- Capital suscrito, reclamado y no desembolsado.

Valores mobiliarios de colocación:

- Acciones emitidas por la propia empresa.

Disponibilidades:

3. CUENTAS DE REGULARIZACION:

Primas de reembolso de préstamos.

Reservas por conversión.

PASIVO (antes del reparto):

1. CAPITALS PROPIOS:

Capital.

Primas de emisión y primas asimiladas.

Reservas de revalorización.

Reservas:

- Reserva legal;
- Reservas estatutarias y contractuales;
- Reservas reglamentadas.

Resultados del ejercicio.

Subvenciones de equipamiento.

Provisiones reglamentadas.

2. OTROS FONDOS PROPIOS:

Títulos de participación (productos de emisiones).

Anticipos condicionados.

3. PROVISIONES PARA RIEGOS Y CARGAS:

Provisiones para riesgos.

Provisiones para cargas.

4. DEUDAS:

Empréstitos de obligaciones convertibles.

Otros empréstitos de obligaciones.

Préstamos y deudas en establecimientos de créditos.

Préstamos y deudas financieras diversas.

Anticipos y adelantos recibidos sobre pedidos en curso.

Deudas con proveedores.

Deudas fiscales y sociales.

Deudas sobre inmovilizaciones.

5. CUENTAS DE REGULARIZACION:

Reservas por conversión.

CUENTA DE RESULTADOS

CARGAS:

Cargas de explotación:

- Compras de mercaderías;
- Variación de existencias;
- Compras de materias primas y otros aprovisionamientos;
- Variación de existencias;
- Otras compras y cargas externas;
- Impuestos, tasas y desembolsos asimilados (a excepción del impuesto sobre beneficios);
- Remuneraciones del personal y directivos;
- Cargas sociales;
- Dotaciones a las amortizaciones y a las provisiones (referidas a la explotación).

Cargas financieras:

- Dotaciones a las amortizaciones y a las provisiones (referidas a los elementos financieros);
- Intereses y cargas asimiladas;
- Diferencias negativas de cambio;
- Minusvalías en cesiones de valores mobiliarios de colocación.

Cargas excepcionales:

- Sobre operaciones de gestión;
- Sobre operaciones de capital;
- Dotaciones a las amortizaciones y a las provisiones.

Participación del personal en los frutos de la expansión.

Impuestos sobre los beneficios.

INGRESOS:

Ingresos de explotación:

- Ventas de mercaderías;
- Producción vendida de bienes y servicios;
 Importe neto de la cifra de operaciones.
- Variación de existencias;
- Producción de inmovilizado;
- Subvenciones de explotación;
- Recuperación de provisiones (referidas a la explotación).

Ingresos financieros:

- De participaciones;
- De otros valores mobiliarios y créditos del activo inmovilizado;
- Otros intereses e ingresos asimilados;
- Recuperación de provisiones (relativas a elementos financieros);
- Diferencias positivas de cambio;
- Plusvalías en cesiones de valores mobiliarios de colocación.

Ingresos excepcionales:

- Sobre operaciones de gestión;
- Sobre operaciones de capital;
- Recuperación de provisiones:

SISTEMA ABREVIADO
MODELO DE BALANCE (antes del reparto)

ACTIVO	Ejercicio N			Ejerc. N-1	PASIVO	Ejerc.	Ejerc.
	Bruto	(4)	Neto	Neto		N	N-1
Activo inmovilizado:					Capitales propios: (b)		
Inmoviliz. inmat.:					Capital.....		
- fondos de comercio (a).....					Reserva de revalorización (b).		
- otros.....					Reservas:		
Inmoviliz. materiales.....					- reserva legal.....		
Inmoviliz. financieras (1)....					- reservas reglamentadas.....		
Total I.....	I	I	I	I	- otras (4).....		
Activo circulante:					Remanente (c).....		
Existencias y en curso (no-mercaderías).....					Resultado ejercicio (beneficio o pérdida) (c).....		
Mercaderías.....					Provisiones reglamentadas.....		
Anticipos y adel. s/ pedidos..					Total I.....	I	I
Créditos (2):					Provisiones para riesgos y -cargas (III).....	I	I
- clientes y ctas. vinculad...							
- otros (3).....					Deudas (5):		
Valores mob. temporales.....					Emprést. y deudas asistiladas..		
Disponible (no caja).....					Anticipos y adelantos recibidos sobre pedid en curso....		
Caja.....					Proveedores y ctas. vinculad..		
Pagos anticipados (2).....					Otras (3).....		
Total II (d).....	I	I	I	I	Cobros anticipados (2).....		
					Total III.....	I	I
TOTAL GENERAL (I+II).....	I	I	I	I	TOTAL GENERAL (I+II+III)....	I	I
(1) A menos de un año.....					(4) Reservas estatutarias.....		
(2) A más de un año.....					(5) A más de cinco años.....		
(3) Cuentas corrientes de asociadas.....					Entre un año y cinco años...		
					A menos de un año.....		

(4) Amortizaciones y provisiones, a deducir.

(a) Incluidos derechos de traspaso.

(b) A detallar de acuerdo con la legislación en vigor.

(c) Importe entre paréntesis o precedido del signo menos (-) si se trata de pérdidas.

(d) En su caso, las empresas abrirán una cuenta 'Cargas a repartir entre varios ejercicios' que forme el total III, modificándose el total general en consecuencia.

MODELO DE BALANCE (después del reparto)

ACTIVO	Ejercicio N			Ejerc. N-1	PASIVO	Ejerc. N	Ejerc. N-1
	Bruto	(*)	Neto	Neto			
Activo inmovilizado:					Capitales propios: (b)		
Inmoviliz. inmateriales:					Capital.....		
- fondos de comercio (a).....					Reserva de revalorización (b).		
- otros.....					Reservas:		
Inmoviliz. materiales.....					- reserva legal.....		
Inmoviliz. financieras (1).....					- reservas reglamentadas.....		
					- otras (4).....		
Total I.....	X	X	X	X	Remanente (c).....		
					Subtotal: situac. neta...	X	X
Activo circulante:					Provisiones reglamentadas.....		
Existencias y en curso (no- mercaderías).....					Total I.....	X	X
Mercaderías.....					Provisiones para riesgos y - cargas (11).....	X	X
Anticipos y adel. s/ pedidos..							
Créditos (2):					Deudas (5):		
- clientes y otras vinculad...					Emprést. y deudas asimiladas..		
- otros (3).....					Anticipos y adelantos recibidos sobre pedido en curso....		
Valores mob. temporales.....					Proveedores y otras vinculad..		
Disponible (no cajal).....					Otras (3).....		
Caja.....					Cobros anticipados (2).....		
Pagos anticipados (2).....					Total III.....	X	X
Total II (d).....	X	X	X	X	TOTAL GENERAL (I+II+III).....	X	X
TOTAL GENERAL (I+II).....	X	X	X	X			
(1) A menos de un año.....					(4) Reservas estatutarias.....		
(2) A más de un año.....					(5) A más de cinco años.....		
(3) Cuentas corrientes de asociadas.....					Entre un año y cinco años...		
					A menos de un año.....		

(*) Amortizaciones y provisiones, a deducir.

(a) Incluidos derechos de traspaso.

(b) A detallar de acuerdo con la legislación en vigor.

(c) Importe entre paréntesis o precedido del signo menos (-) si se trata de pérdidas.

(d) En su caso, las empresas abrirán una cuenta 'Cargas a repartir entre varios ejercicios' que forme el total III, modificándose el total general en consecuencia.

MODELO DE CUENTA DE RESULTADO DEL EJERCICIO
(presentación en forma de cuenta)

C A R G A S (libres de tasas)	Ejerc. N	Ejerc. N-1	I N G R E S O S (libres de tasas)	Ejerc. N	Ejerc. N-1
Cargas de explotación:			Ingresos de explotación:		
Compras de mercaderías (a).....			Ventas de mercaderías.....		
Variación existencias (mercad.) (b)...			Produc. vendida (bienes y serv.) (c).		
Aprovisionamientos (a).....			Producción almacenada (d).....		
Variación existencias (aprov.) (b)....			Producción de inmovilizado.....		
Otras cargas externas.....			Subvenciones de explotación.....		
Impuestos, tasas y pagos asimilados...			Otros ingresos (2).....		
Re remuneraciones del personal.....					
Cargas sociales.....					
Dotación a las amortizaciones.....					
Dotación a las provisiones.....					
Otras cargas.....					
Cargas financieras.....			Ingresos financieros (2).....		
Total I.....	X	X	Total I.....	X	X
Cargas excepcionales (II).....	X	X	Exportación.....		
Impuestos sobre beneficios (III).....	X	X	Ingresos excepcionales (2) (III).....	X	X
Total cargas (I+II+III)....	X	X	Total ingresos (I+II).....	X	X
Saldo acreedor: Beneficio (1).....	X	X	Saldo deudor: Pérdida (3).....	X	X
TOTAL GENERAL.....	X	X	TOTAL GENERAL.....	X	X
Incluye:					
- arrendas. financiero mobiliar. ____					
- arrendas. financiero inoobil. ____					
(1) Cuenta obtenida de un resultado antes de impuestos.....			(2) Recup. de prov. y amortiz.....		
			(3) Cuenta obtenida de un resultado antes de impuestos.....		

(a) Incluidos derechos de aduana.

(b) Existencias iniciales menos existencias finales: Importe negativo entre paréntesis o precedido de signo menos.

(c) A incluir, en su caso, separadamente.

(d) Existencias finales menos existencias iniciales: Importe negativo entre paréntesis o precedido de signo menos.

MODELO DE CUENTA DE RESULTADOS DEL EJERCICIO EN FORMA DE LISTA
(Ingresos y gastos libres de tasas)

	Ejercicio N	Ejercicio N-1
Ingresos de explotación (libres de tasas):		
Ventas de mercaderías.....		
Producción vendida (bienes y servicios) (a).....		
Producción en almacén (b).....		
Producción de inmovilizado.....		
Subvenciones de explotación.....		
Otros ingresos (1).....		
total I incluido exportación	I	I
Cargas de explotación (libres de tasas):		
Compras de mercaderías (c).....		
Variación de existencias (mercaderías) (d).....		
Aprovisionamientos (e).....		
Variación de existencias (aprovisionamientos) (f).....		
1 Otras cargas externas.....		
Impuestos, tasas y pagos asimilados.....		
Remuneraciones del personal.....		
Cargas sociales.....		
Dotación a las amortizaciones.....		
Otras cargas.....		
total II.....	I	I
RESULTADO DE EXPLOTACION (I-II).....		
Ingresos financieros (1)..... III.....		
Cargas financieras..... IV.....		
Ingresos excepcionales (1)..... V.....		
Cargas excepcionales..... VI.....		
Impuestos sobre los beneficios..... VII.....		
BENEFICIO O PÉRDIDA (I+III+IV+V-VI-VII) (2).....	I	I
(4) Comprende: - arrendamiento financiero mobiliario..... - arrendamiento financiero inmobiliario..... (1) Recuperaciones de provisiones y amortizaciones..... (2) Cuenta obtenida de un resultado excepcional de (V-VI) o (VI-V).....		

(a) A reseñar, en su caso, separadamente.

(b) Existencias finales menos existencias iniciales.

(c) Comprende derechos de aduanas.

(d) Existencias iniciales menos existencias finales.

SISTEMA DESARROLLADO

MODELO DE BALANCE

A C T I V O		Ejercicio N			Ejercic. N-1
		Bruto	Amortiz. y provi. a deducir	Neto	Neto
	Capital suscrito, no reclamado.....				
	Inmovilizaciones inmateriales:				
A	Gastos de establecimiento.....				
C	Gastos de investigación y desarrollo.....				
T	Concesiones, patentes, licencias, marcas, procedimientos,				
E	Derechos y valores asimilados.....				
F	Fondos de comercio (**).				
G	Otras.....				
	Anticipos y adelantos.....				
	Inmovilizaciones materiales:				
I	Terrenos.....				
N	Construcciones.....				
M	Instalaciones técnicas, material y utillaje industrial.....				
D	Otras.....				
V	Inmovilizaciones materiales en curso.....				
E	Anticipos y adelantos.....				
	Inmovilizaciones financieras (**):				
A	Participaciones.....				
D	Créditos vinculados a participaciones.....				
O	Otros títulos inmovilizados.....				
9	Préstamos.....				
	Otras.....				
	Total I.....	I	I	I	I
	(**) Incluye derechos de arrendamiento.....				
	(**) A menos de un año (bruto).....				

MODELO DE BALANCE

(Continuación)

A C T I V O		Ejercicio N			Ejercic. N-1	
		Bruto	Amortiz. y provi. a deducir	Neto	Neto	
A C T I V O	Existencias y en curso:					
	Materias primas y otros aprovisionamientos.....					
	En curso de producción (bienes y servicios) (a).....					
	Productos terminados y semiterminados.....					
	Mercaderías.....					
	Anticipos y adelantos sobre pedidos.....					
	Créditos de explotación (1):					
	Créditos a clientes y cuentas vinculadas (b).....					
	Otros.....					
	Créditos diversos (1).....					
C I R C U L A N E	Capital suscrito- reclamado no desembolsado.....					
	Valores mobiliarios temporales (c).....					
	Acciones propias.....					
	Otros títulos.....					
	Disponibilidades.....					
	Cuentas de					
	Gastos anticipados (1).....					
	Total II.....	I	X	I	I	
	REGULARIZ	Cargas a repartir entre varios ejercicios (III).....	I		I	I
	Primas de reembolso de obligaciones (IV).....	I		I	I	
Diferencias de cambio, activo (V).....	I		I	I		
TOTAL GENERAL (I+II+III+IV+V).....	I	X	I	I		
(1) A mas de un año (bruto).....						

(a) A distribuir, en su caso, entre bienes y servicios.

(b) Créditos resultantes de ventas o prestación de servicios.

(c) Cuenta a emplear directamente si no existe rescate por la empresa de sus propias acciones.

MODELO DE BALANCE

(antes del reparto)

P A S I V O		Ejercicio N	Ejercicio N-1
C (a)	Capital (desembolsado...) (b).....		
A	Primas de emisión, de fusión, de aportación.....		
P	Reservas de revalorización (c).....		
I	Reservas:		
T	Reservas legales.....		
A	Reservas estatutarias o contractuales.....		
L P	Reservas reglamentadas.....		
E R	Otras.....		
S O	Remanente (d).....		
P	Resultado del ejercicio (beneficio o pérdida) (e).....		
I	Subvenciones por inversiones.....		
O	Provisiones reglamentadas.....		
S			
	Total I.....	I	I
PROVISIONES para riesgos y cargas	Provisiones para riesgos.....		
	Provisiones para cargas.....		
	Total II.....	I	I
D(4)(f)	Deudas financieras:		
	Empréstitos de obligaciones convertibles.....		
	Otros empréstitos de obligaciones.....		
E	Préstamos y deudas en establecimientos de crédito (13).....		
	Préstamos y gastos financieros diversos (14).....		
U	Anticipos y adelantos recibidos sobre pedidos en curso.....		
D	Deudas de explotación:		
	Deudas con proveedores y cuentas vinculadas (g).....		
A	Deudas (fiscales y sociales).....		
S	Otras.....		
	Deudas diversas:		
	Deudas por inmovilizaciones y cuentas vinculadas.....		
	Deudas (fiscales (impuestos sobre beneficios)).....		

	Otras.....		
CUENTAS de regulariz. (1)	Ingresos anticipados.....		
	Total III.....	I	I
	Reservas de cambio, pasivo (IV).....	I	I
	TOTAL GENERAL (I+II+III+IV).....	I	I
	(1) A mas de un año.....		
	A menos de un año.....		
	(11) Créditos bancarios corrientes y saldos acreedores de bancos.....		
	(111) Empréstitos de participaciones.....		

- (a) En su caso, la partida 'Otros fondos propios' será intercalada entre la partida 'Capitales propios' y 'Provisiones para riesgos y cargas', con apertura de las cuentas constitutivas de esta partida en líneas separadas (importe de las emisiones de títulos de participación, anticipos condicionados, etc). Un total I bis mostraría el importe de otros fondos propios entre el total I y el II del pasivo del balance. El total general sería completado en consecuencia.
- (b) Comprende el capital suscrito no reclamado.
- (c) A detallar de acuerdo con la legislación en vigor.
- (d) Importe entre paréntesis o precedido del signo menos (-) cuando se trate de pérdidas trasladadas.
- (e) Importe entre paréntesis o precedido del signo menos (-) cuando se trate de una pérdida.
- (f) Excepcionalmente, por aplicación de (1), de anticipos y adelantos recibidos sobre pedidos en curso.
- (g) Deudas por compras o prestación de servicios.

M O D E L O D E B A L A N C E
(después del reparto)

P A S I V O		Ejercicio N	Ejercicio N-1
C(a)	Capital (desembolsado...) (b).....		
A	Primas de emisión, de fusión, de aportación.....		
P	Reservas de revalorización (c).....		
I	Reservas:		
T	Reservas legales.....		
A	Reservas estatutarias o contractuales.....		
L	Reservas reglamentadas.....		
Z	Otras.....		
S P	Remanente (d).....		
R			

		Subtotal: Situación neta.....	I	I
		Subvenciones por inversiones.....		
		Provisiones reglamentadas.....		
		Total I.....	I	I
PROVISIONES para riesgos y cargas		Provisiones para riesgos.....		
		Provisiones para cargas.....		
		Total II.....	I	I
D ^{(1)(e)} E O D A S		Deudas financieras:		
		Empréstitos de obligaciones convertibles.....		
		Otros empréstitos de obligaciones.....		
		Préstamos y deudas en establecimientos de crédito ^(1a)		
		Préstamos y gastos financieros diversos ^(1a)		
		Anticipos y adelantos recibidos sobre pedidos en curso.....		
		Deudas de explotación:		
		Deudas con proveedores y cuentas vinculadas (f).....		
		Deudas fiscales y sociales.....		
		Otras.....		
	Deudas diversas:			
	Deudas por inmovilizaciones y cuentas vinculadas.....			
	Deudas fiscales (impuestos sobre beneficios).....			
	Otras.....			
CUENTAS de regulariz. (1a)		Ingresos anticipados.....		
		Total III.....	I	I
		Diferencias de cambio, pasivo (IV).....	I	I
		TOTAL GENERAL (I+II+III+IV).....	I	I
		(1a) A más de un año.....		
		A menos de un año.....		
		(1a) Créditos bancarios corrientes y saldos acreedores de bancos.....		
		(1a) Empréstitos de participaciones.....		

(a) En su caso, la partida 'Otros fondos propios' será intercalada entre la partida 'Capitales propios' y 'Provisiones para riesgos y cargas', con apertura de las cuentas constitutivas de esta partida en líneas separadas limpo de las emisiones de títulos de participación, anticipos condicionados, etc). Un total I bis mostrará

- e) importe de otros fondos propios entre el total I y el II del pasivo del balance. El total general sería completado en consecuencia.
- (b) Comprende el capital suscrito no reclamado.
- (c) A detallar de acuerdo con la legislación en vigor.
- (d) Importe entre paréntesis o precedido del signo menos (-) cuando se trate de pérdidas trasladadas.
- (e) Excepcionalmente, por aplicación de (*), de anticipos y adelantos recibidos sobre pedidos en curso.
- (f) Deudas por compras o prestación de servicios.

MODELO DE CUENTA DE RESULTADOS DEL EJERCICIO
CARGAS

CARGAS (libres de tasas)	Ejercicio N		Ejercic. N-1
		Tot. parcial.	Tot. parcial.
Cargas de explotación (*):			
Coste de compra de las mercaderías vendidas en el ejercicio.....		X	X
- Compras de mercaderías (a).....	X		
- Variación de existencias de mercaderías (b).....	X		
Consumos del ejercicio procedentes de terceros.....		X	X
- Aprovisionamientos almacenados (a):			
Materias primas.....	X		
Otros aprovisionamientos.....	X		
- Variación de existencias de aprovisionamientos (b).....			
- Subcontratos.....	X		
- Compras no almacenadas de materias y suministros.....	X		
- Servicios exteriores:			
Personal exterior.....	X		
Arrendamientos financieros (c).....	X		
Otros.....	X		
Impuestos, tasas y desembolsos asimilados.....		X	X
- Sobre remuneraciones.....	X		
- Otros.....	X		
Cargas de personal.....		X	X
- Sueldos y salarios.....	X		
- Cargas sociales.....	X		
Dotaciones a las amortizaciones y provisiones.....		X	X
- Inmovilizaciones: dotación a las amortizaciones (d).....	X		
- Inmovilizaciones: dotación a las provisiones.....	X		
- Activo circulante: dotación a las provisiones.....	X		

- Para riesgos y cargas: dotación a las provisiones.....	I		
Otras cargas.....		X	I
Cuota-parte del resultado de operaciones realizadas en común.....		X	I
Cargas financieras.....		X	I
Dotaciones a las amortizaciones y provisiones.....	I		
Intereses y cargas asimiladas (2).....	I		
Diferencias negativas de cambio.....	X		
Cargas netas en cesiones de valores mobiliarios temporales.....	X		
Cargas excepcionales.....		X	X
Por operaciones de gestión.....	X		
Por operaciones de capital:			
- Valor contable de elementos de inmovil. y financs. cedidos (e) ..	X		
- Otros.....	X		
Participación del persona) en los frutos de la expansión.....		X	X
Impuestos sobre beneficios.....		X	X
Saldo acreedor + beneficios.....		X	X
TOTAL GENERAL.....		X	X
(1) Cargas referidas a ejercicios anteriores.....			
(2) Intereses relativos a empresas del grupo.....			

(a) Incluye cargas accesorias.

(b) Existencias iniciales menos existencias finales. Importe negativo entre paréntesis o precedido del signo menos.

(c) A desglosar entre 'mobiliario' e 'inmobiliario'.

(d) Comprende eventualmente dotaciones a las amortizaciones de cargas a repartir.

(e) A excepción de valores mobiliarios temporales.

MODELO DE CUENTA DE RESULTADOS DEL EJERCICIO
INGRESOS

I N G R E S O S (libres de tasas)	Ejercicio N		Ejercic. N-1
		Tot. parcial.	Tot. parcial.
Ingresos de explotación (1):			
Ventas de mercaderías.....	X	X	X
Producción vendida.....		X	X
- Ventas.....	X		
- Trabajos.....	X		
- Prestación de servicios.....	X		
Importe neto de la cifra de operaciones.....	X		
Exportación: _____			
Producción almacenada (a).....		X	X
- Producción de bienes en curso (a).....	X		
- Producción de servicios en curso (a).....	X		
Productos (a).....	X		
Producción de inmovilizado.....		X	X
Subvenciones de explotación.....		X	X
Recuperación de provisiones (y amortizaciones).....		X	X
Transferencias de cargas.....			
Cuota-parte del resultado de operaciones realizadas en común.....		X	X
Ingresos financieros.....		X	X
De participaciones (2).....	X		
De operaciones de capital:			
- Ingresos de cesión de elementos de activo (b).....	X		
- Subvenciones de inversión giradas al resultado del ejercicio....	X		
- Otros.....	X		
Recuperación de provisiones y transferencias de cargas excepcio...	X		
Saldo deudor = pérdida.....		X	X
T O T A L G E N E R A L		X	X
(1) Cargas referidas a ejercicios anteriores.....			
(2) Intereses relativos a empresas del grupo.....			

- (a) Existencias finales menos existencias iniciales. Importe negativo entre paréntesis o precedido del signo menos.
(b) A excepción de valores mobiliarios temporales.

CUADRO DE SALDOS INTERMEDIOS DE RESULTOS

INGRESOS (1)		CARGOS (11)		SALDOS INTERMEDIOS (11)-(12)		A		B-1	
Ventas de mercaderías.....		Coste de compra de mercaderías vendidas.....		Cargos comerciales.....					
Producción realizada.....		o salidas de producción (a).....							
Producción almacenada.....									
Producción de inventario.....									
Total.....		Total.....		Producción del ejercicio.....					
Producción del ejercicio.....									
Cargos comerciales.....									
Total.....		Consumos del ejerc. prod. de terceros.....		Valor añadido.....					
Valor añadido.....		Impuestos, tasas y demás recibidos (b)...							
Subvenciones de explotación.....		Cargos de personal.....							
Total.....		Total.....		Excedente bruto (o insuficiencia bruta) de explotación.....					
Excedente bruto de explotación.....		o insuficiencia bruta de explotación.....							
Recuperaciones de cargas y transferencia de cargas.....		dotaciones a las amortizaciones y a las provisiones.....							
Otros ingresos.....		Otros cargos.....							
Total.....		Total.....		Resultado de explotación (Benef. o pérd.).....					
Resultado de explotación.....		o Resultado de explotación.....							
Cuenta-parte del resultado de operaciones realizadas en común.....		Cuenta-parte del resultado de operaciones realizadas en común.....							
Ingresos financieros.....		Cargos financieros.....							
Total.....		Total.....		Result. corriente antes Imples. (Benef. o Pfr).....					
Ingresos excepcionales.....		Cargos excepcionales.....							
Resultado corriente antes de impuestos.....		o Resultado corriente antes de impuestos.....							
Resultado excepcional.....		o Resultado excepcional.....							
		Participación del personal.....							
		Impuestos sobre los beneficios.....							
Total.....		Total.....		Result. ejercicio (Benef. o pérdida)(c).....					
Ingresos por cesión elementos de activo.....		Valor contable de los elementos de activo.....		Plusvalías y minusvalías en cesiones el. act.					

(a) La deducción de ingresos en la cuenta de resultados.

(b) Para el efecto del valor añadido se restarán o consumos externos, los impuestos indirectos con carácter específico recibidos en la cuenta IS.

(c) Sólo total de ingresos, bien total de cargas.

LAS INFORMACIONES CONTENIDAS EN EL ANEXO.

I. Reglas y métodos contables.

Detalle de los principios generales y adaptaciones profesionales aplicados de acuerdo con el dictamen del Consejo nacional de la contabilidad y, en su caso, indicación de las derogaciones (a motivar con indicación de su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados):

- de las hipótesis básicas sobre las cuales normalmente se fundamenta la elaboración de los documentos de síntesis;
- de las reglas generales de elaboración y presentación de los documentos de síntesis, principalmente en cuanto a la derogación sobre la duración del ejercicio;
- en el método de costes históricos (respetando la legislación en vigor).

Cuando, para ciertas operaciones, varios métodos sean igualmente posibles, mención del método empleado (para la valoración de existencias, por ejemplo) y, si es necesario, justificación de este método (inclusión en cuenta de un beneficio sobre operaciones parcialmente ejecutadas, por ejemplo).

En caso de cambio de metodología, justificación de ese cambio con indicación de su influencia sobre el patrimonio, situación financiera y resultados.

II. Complementos de información relativos al balance y a la cuenta de resultados¹.

¹ La numeración de los puntos de este anexo no coinciden con los del artículo 24 del Decreto nº 83-1020 citado.

1. Indicación de las partidas del balance referidas igualmente a elementos de activo o pasivo imputados a una u otra partida.¹

2. Estado del activo inmovilizado indicando para cada partida:

- las entradas², salidas y giros de partida a partida de acuerdo con el siguiente cuadro:

CUADRO DE INMOVILIZACIONES.

I. Cuadro general.

Partidas (**)	Situaciones y novientos (*)	A	B	C	D
		Valor bruto a la apertura del ejercicio	Aumentos	Disminuciones	Valor bruto al cierre del ejercicio (***)
Inmovilizaciones inmateriales.....					
Inmovilizaciones materiales.....					
Inmovilizaciones financieras.....					
TOTAL.....					

(*) Las empresas subdividirán las columnas cuanto sea preciso.

(**) A desarrollar si es necesario según la nomenclatura de las partidas del balance. Cuando existan gastos de establecimiento, deberán ser objeto de una línea separada.

(***) El valor bruto al cierre del ejercicio es la suma algebraica de las columnas anteriores (A+B-C-D).

¹ Las partidas cuyos importes deben ser mencionadas separadamente son las siguientes: deudas y créditos relativos a empresas del grupo y a empresas con las cuales la sociedad tiene lazos de participación, deudas y créditos representados por efectos de comercio (incluidos los certificados de fondos).

² En casos excepcionales, al implantar por primera vez las cuentas normalizadas, ciertas partidas del activo, entran en contabilidad por su valor en la apertura del ejercicio.

II. Ampliación del cuadro general.

1. Desarrollo de la columna B.
(aumentos)-----

Aumentos del ejercicio	Ventilación de los aumentos				
	Giros		Entradas		
	De part. a partida	Proven. activo circular.	Adquisi.	Aportaci.	Creacion.

1. Desarrollo de la columna C.
(disminuciones)-----

Disminuciones del ejercicio	Ventilación de las disminuciones				
	Giros		Salidas		
	De part. a partida	Destina. al activo circular.	Cesiones	Escision.	Puestas fuera de servicio

3. Estado de amortizaciones con indicación del modelo de cálculo utilizado, de acuerdo con el cuadro que sigue:

CUADRO DE AMORTIZACIONES.

I. Cuadro general.

Situaciones y movimientos (1) Partidas (11)	A	B	C	D
	Amortizaciones acumuladas al comienzo del ejercicio.	Aumentos: Dotaciones del ejercicio	Disminuciones de amortizac. del ejercicio	Amortizaciones acumuladas al fin del ejercicio (111)
Inmovilizaciones inmateriales.....				
Inmovilizaciones materiales.....				
Inmovilizaciones financieras.....				
TOTAL.....				

(1) Las empresas subdividirán las columnas cuanto sea preciso.

(11) A desarrollar si es necesario según la misma nomenclatura del cuadro de inmovilizaciones.

(111) El valor bruto al cierre del ejercicio es la suma algebraica de las columnas anteriores (A+B-C=D).

II. Ampliación del cuadro general.

1. Desarrollo de la columna B.
(aumentos)-----

Dotaciones del ejercicio	Ventilación de las dotaciones			
	Complement. ligados a una revaloriza.	Sobre elem. amortizados según modelo lineal	Sobre elem. amortizados según modelo decreciente	Dotaciones extraordin.

1. Desarrollo de la columna C.
(disminuciones)-----

Disminuciones del ejercicio	Ventilación de las disminuciones		
	Elem. transfer. al activo circulante	Elementos cedidos	Elementos puestos fuera de servicio

Toda recuperación de amortizaciones será señalada mencionando las razones excepcionales que la motiven.

4. Estado de provisiones como sigue:

CUADRO DE PROVISIONES.

I. Cuadro general.

Situaciones y movimientos (*) Partidas (**)	A	B	C	D
	Provisiones al comienzo del ejercicio	Aumentos: Dotaciones del ejercicio	Disminuciones: recuperaciones del ejercicio.	Provisiones al final del ejercicio (***)
Inmovilizaciones inmateriales.....				
Inmovilizaciones materiales.....				
Inmovilizaciones financieras.....				
TOTAL.....				

(*) Las empresas subdividirán las columnas cuanto sea preciso.

(**) A desarrollar si es necesario (en su caso, conviene destacar entre otras las provisiones para pensiones y obligaciones similares, las provisiones para impuestos, las provisiones para renovación de inmovilizaciones de concesiones, etc).

(***) El valor bruto al cierre del ejercicio es la suma algebraica de las columnas anteriores (A+B-C=D).

II. Ampliación del cuadro general.

1. Desarrollo de la columna B.
(aumentos)-----

Dotaciones del ejercicio.	Ventilación de las dotaciones		
	Explotación	Financieros	Excepcionales

1. Desarrollo de la columna C.
(disminuciones)-----

Recuperaciones del ejercicio.	Ventilación de las dotaciones		
	Explotación	Financieros	Excepcionales

5. En caso de contabilización de revalorizaciones:

- variaciones durante el ejercicio y ventilación de las reservas por revalorización;
- mención de la parte de capital correspondiente a una incorporación de reservas;
- restablecimiento de las informaciones en costes históricos para las inmovilizaciones revaluadas, para destacar los complementos de valor y de las amortizaciones suplementarias que reportan.

6. Importe de los intereses eventualmente incluidos en el coste de producción de inmovilizaciones hechas por la empresa para sí misma, siempre que estos intereses se refieran a capitales prestados para la financiación de esta producción y que se refieran al período de fabricación. Debe mencionarse el período durante el cual los intereses hayan sido incluidos en el coste.

7. Estado de vencimientos de créditos y deudas al cierre del ejercicio, según:

**ESTADO DE VENCIMIENTOS DE CREDITOS Y DEUDAS
AL CIERRE DEL EJERCICIO**

CREDITOS (1)	Grado de liquidez del activo		DEUDAS (1*)	Grado de liquidez del pasivo				
	Importe bruto	Vencimien a menos un año		Vencimien a mas de un año	Importe bruto	Vencimientos		
						a menos un año	mas 1 año	mas 1 año
Créditos de activo fijo: Créditos vinculados a participaciones..... Préstamos (1)..... Otros..... Créditos activo circul.: Créditos a clientes y cuentas vinculadas.... Otros..... Capital suscrito, reclamado, no desemb.								
TOTAL.....								
(1) Préstamos acordados durante el ejercicio _____ Préstamos recuperados durante el ejercicio _____			(2) Empréstitos suscritos durante el ejercicio _____ Empréstitos reembolsados durante el ejercicio _____ (3) _____ para asociadas (indic. partida concerniente).					

(1) No comprendidos los anticipos y adelantos pagados sobre pedidos en curso.
 (1*) No comprendidos los anticipos y adelantos recibidos sobre pedidos en curso.

8. Indicación para cada partida relativa a las deudas



aseguradas por garantías reales.¹

9. Importe de los compromisos financieros con indicación separada para los siguientes compromisos otorgados:

- otorgados a empresas del grupo;
- tomados en materia de pensiones o indemnizaciones asimiladas;
- combinados de garantías reales;
- concernientes a efectos de comercio descontados no vencidos;
- tomados en materia de arrendamiento financiero.

10. Comentarios sobre las eventuales derogaciones, en materia de gastos de investigación y desarrollo, alas reglas:

- de amortización sobre una duración máxima de cinco años;
- de no distribución de beneficios mientras la amortización no haya concluido².

11. Aclaración de los importes recogidos en la partida 'Fondo de comercio' y sobre la modalidad de contabilización de su depreciación definitiva o no.

12. Indicación, para cada partida de elementos fungibles del activo circulante, de la diferencia, cuando sea importante entre:

- por una parte, sus valoraciones siguiendo el método empleado;

¹ Esta información puede darse globalmente por las empresas que apliquen el sistema abreviado.

² Ha sido prevista una disposición particular para los gastos de explotación minera asimilados a estos gastos de investigación aplicada y de desarrollo inscritos en el activo del balance (artículo 19 del Decreto de 29 de noviembre de 1.983 citado).

- por la otra, sus valoraciones sobre la base del último precio de mercado conocido al cierre de las cuentas.

13. Indicación de la incorporación debidamente justificada de gastos financieros, de investigación y desarrollo, de administración general, al coste de adquisición y de producción de existencias.

En lo que concierne a los gastos financieros, debe mencionarse el período durante los cuales han sido incluidos en el coste. Cuando los intereses sean incorporados en el coste de producción de las existencias, tal facultad de incorporación está limitada a las existencias cuyo ciclo de producción sobrepase necesariamente la duración del ejercicio.

14. Precisiones sobre la naturaleza, el importe y el tratamiento contable:

- de los gastos de establecimiento;
- los ingresos a recibir y las cargas a pagar correspondientes al ejercicio;
- las reservas por conversión en francos de elementos cifrados en divisas;
- los ingresos y cargas imputables a otro ejercicio (gastos e ingresos anticipados, gastos a repartir entre varios ejercicios, gastos e ingresos de ejercicios anteriores);
- partes proporcionales del resultado de operaciones realizadas en común (pérdida o beneficio transferido, beneficio atribuido o pérdida soportada);
- ingresos y cargas excepcionales;
- Transferencias de cargas.

15. Desglose de cifras de operaciones:

- por categorías de actividades;

- por mercados geográficos;
en la medida en que estas categorías de actividades o mercados se diferencien de manera importante y por otra parte que la ley no dispense a la empresa en razón del perjuicio que la publicación que tal ventilación pudiera ocasionarle.

16. Importe detallado de los gastos accesorios de compra cuando los mismos no hayan sido registrados en las cuentas de cargas por naturaleza previstas al efecto.

17. Reparto del importe global de los impuestos sobre el beneficio entre el resultado corriente y el resultado extraordinario precisando principalmente las bases y tipos impositivos, créditos de impuestos, haberes fiscales e imputaciones diversas¹.

18. Detalle y justificación de las correcciones extraordinarias de valores ligados a la legislación fiscal y concernientes a:

- las inmovilizaciones;
- los activos circulantes.

19. Indicación, incluso aproximada de la medida en la cual el resultado a sido afectado por valoraciones derogatorias de cara a obtener bonificaciones fiscales.

20. Importe de las deudas y créditos de impuestos diferentes provenientes de desfases en el tiempo entre el régimen fiscal y el tratamiento contable de ingresos y gastos.

Cuando estos importes provienen de valoraciones citadas en el punto 18 anterior deben darse detalles.

¹ La finalidad de este desglose es evidenciar el resultado corriente antes de impuestos.

III. Otros elementos de información.

21. Indicación sobre las modalidades de amortización de primas de reembolso de empréstitos.

22. La empresa que formula el anexo debe dar la identidad de la sociedad que incluye en su perímetro de consolidación por integración global.

23. Lista de las sociedades en las cuales la sociedad detenta al menos el 10% de las acciones.

24. Cuadro de divergencias constatadas entre la variación de los capitales propios durante el ejercicio y el resultado de dicho ejercicio.

25. Número y valor nominal de las acciones y participaciones sociales:

- emitidas durante el ejercicio;
- composición del capital social, en su caso, por categorías;

acompañado de un estado de reservas afectas a la contrapartida del valor contable de las acciones detentadas por la sociedad misma (o por una persona jurídica actuando por su cuenta).

26. Participaciones en beneficios, obligaciones convertibles, canjeables, y títulos similares emitidos por la sociedad con indicación por categorías de su número, su valor nominal, y el conjunto de derechos que confieren.

27. Media del personal empleado durante el ejercicio (ventilado por categorías). Se entiende por media del personal empleado la del personal asalariado y a disposición de la em-

presa durante el ejercicio.¹

28. Para los miembros de los órganos de administración, de dirección o de vigilancia, importe global, para cada categoría de:

- anticipos y créditos concedidos con indicación de las condiciones otorgadas y de los reembolsos habidos durante el ejercicio, así como el importe de los compromisos tomados por su cuenta;
- remuneraciones concedidas así como el importe de los compromisos contraídos para pensiones de jubilación en su provecho.

¹ Por personal asalariado se entiende el conjunto de personas que tienen un contrato de trabajo y son remuneradas directamente por la empresa.

Por personal puesto a disposición, se entiende el personal interino y el personal aislado o prestado a la empresa.

El personal empleado comprende el asalariado y el puesto a disposición de la empresa.

Para el cálculo de 'la media del personal empleado' se procederá como sigue:

- un asalariado a tiempo completo durante todo el ejercicio es contado como uno;
- un asalariado a tiempo completo durante una parte del ejercicio es contado en proporción al tiempo de trabajo efectivo;
- un asalariado a tiempo parcial es tomado en cuenta por referencia a la duración convencional o legal del trabajo y en proporción del tiempo de trabajo efectivo si su período de empleo es inferior al ejercicio.

Las empresas usuarias de personal puesto a su disposición deben calcular separadamente y según el mismo método la media de este personal durante el año.

La media será desglosada según categorías idénticas o compatibles con las cuentas de la nomenclatura de empleo-fprofesión aprobada por el Consejo nacional de estadística, a nivel de máxima agregación:

- cuadros y profesiones intelectuales superiores;
- profesiones intermedias;
- empleados;
- obreros.

DOCUMENTOS SOCIALES

Tres tipos de documentos recoge ente apartado:

- Cuadro de afectación de resultados;
- cuadro de resultados y otros elementos característicos de la sociedad durante los cinco últimos ejercicios;
- inventario de cartera de valores mobiliarios.

CUADRO DE AFECTACIONES DE RESULTADOS

Entre paréntesis o precedidos del signo menos (-) los importes negativos.

Origen.		
1. Remanente.....		I
2. Resultado del ejercicio.....		I
resultado corriente antes de impuestos ⁽¹⁾		
3. Minoraciones de reservas ⁽²⁾		I
Afectación.		
4. Afección a las reservas:		
Reserva legal.....	I	
Reserva legal de plusvalía a largo tiempo.....	I	
Otras reservas.....	I	
5. Dividendos ⁽³⁾	I	
6. Otros repartos.....	I	
7. Remanente.....	I	
TOTAL	I	I

⁽¹⁾ El resultado corriente es estimado en función del reparto de impuestos previsto en el punto 17 del anexo.

⁽²⁾ Detallar las partidas de reservas minoradas.

⁽³⁾ Si existen varias categorías que tengan derecho a dividendos, indicar el importe para cada una de ellas. Indicar igualmente, en su caso, el importe correspondiente a los anticipos sobre valores mobiliarios.

Si existen diferencias en la afectación de resultados como consecuencia de las propuestas hechas por el consejo de administración a la junta general, deberán mencionarse en el anexo

RESULTADOS (Y OTROS ELEMENTOS CARACTERÍSTICOS) DE LA SOCIEDAD DURANTE LOS CINCO ÚLTIMOS EJERCICIOS

NATURALEZA DE LAS INDICACIONES	EJERCICIOS				
	N-4	N-3	N-2	N-1	N
I. Capital al final del ejercicio.					
Capital social.....					
Número de acciones ordinarias existentes.....					
Número de acciones de dividendo prioritario (sin derecho a voto) existentes.....					
Número máximo de acciones futuras a crear:					
Por conversión de obligaciones.....					
Por ejercicio del derecho de suscripción.....					
II. Operaciones y resultados del ejercicio.					
Cifra de operaciones libres de tasas.....					
Resultados antes de impuestos, participación de los trabajadores y dotaciones a las amortizaciones y provisiones.....					
Impuestos sobre los beneficios.....					
Participación del personal correspondiente al ejercicio.....					
Resultado después de impuestos, participación de los trabajadores y dotaciones a las amortizaciones y provisiones.....					
Resultado distribuido.....					
III. Resultados por acción.					
Resultado después de impuestos, participación de los trabajadores antes de las dotaciones a las amortiz. y provis.....					
Resultado después de impuestos, participación de los trabajadores y dotaciones a las amortizaciones y provisiones.....					
Dividendo distribuido a cada acción (*).....					
IV. Personal.					
Plantilla media de trabajadores empleados durante el ejercicio.					
Importe de la masa salarial del ejercicio.....					
Importe de los pagos del ejercicio en concepto de mejoras sociales (seguridad social, obras sociales, etc).....					

(*) Detallar, en su caso por categorías, si se trata de un dividendo bruto o neto.

MODELO DE CUADRO DE ORIGEN Y APLICACION DE LOS RECURSOS DEL EJERCICIO

Cuadro de financiación en forma de cuenta (1).

APLICACION	Ejercicio		ORIGEN	Ejercicio	
	N	N-1		N	N-1
Distribuciones puestas al cobro durante el ejercicio.....			Capacidad autofinan. del ejerc....		
Adquisic. de elem. de act. inov:			Cesiones o reducc. de elementos de act. inmovil.:		
Innov. inmateriales.....			Cesiones de inmoviliz:		
Innov. materiales.....			- inmateriales.....		
Innov. financieras.....			- materiales.....		
Cargas a repartir entre varios ejercicios (a).....			Cesiones o reducc. de inov. financieras.....		
Reducción de los capitales propios (reducc. de capital, retiradas).			Aumento de los capitales propios:		
Reembolso de deudas financs (b)...			Aumento de capital o aport...		
			Aumento de otros cap. prop...		
			Aumento de deudas financs (b)(c)..		
Total aplicaciones.....	X	X	Total recursos.....	I	I
Variación de fondos de rotación neta global (recursos netos)....			Variación de fondos de rotación neta global (aplicación neta)...		

(a) Importe bruto transferido durante el ejercicio.

(b) Salvo créditos bancarios corrientes y saldos acreedores de bancos.

(c) Excluidas primas de reembolso de obligaciones.

MODELO DE CUADRO DE ORIGEN Y APLICACION DE LOS RECURSOS DEL EJERCICIO
Cuadro de financiación en forma de cuenta (III).

Variación de fondos de rotación neta global	Ejercicio N			Ej. N-1
	Necesidad 1	Aplicaci. 2	Saldo 2 - 1	Saldo
Variaciones 'explotación':				
Variaciones de activos de explotación:				
Existencias y en curso.....				
Anticipos y adelantos sobre pedidos.....				
Créditos clientes, cuentas vinculadas y otros créditos de explot.(a).				
Variaciones de deudas de explotación:				
Anticipos y adelantos recibidos sobre pedidos en curso.....				
Deudas proveedores, cuentas vinculadas y otras deudas de explot.(b)..				
Totales.....	I	I		
A. Variación neta 'explotación' (c).....			± I	± I
Variaciones 'fuera de explotación':				
Variaciones de otros deudores (a) (b).....				
Variaciones de otros acreedores (b).....				
Totales.....	II	II		
B. Variación neta 'fuera de explotación' (c).....			± II	± II
TOTAL A+B:				
Necesidades del ejerc. de fondos de rotación....			- I	- I
o Aplicación neta de fondos de rotación en el ejer.			+ I	+ I
Variaciones 'tesorería':				
Variaciones de disponibilidades.....				
Variaciones de créditos bancar. corrient. y saldos acreed. de bancos...				
Totales.....	III	III		
C. Variación neta 'tesorería' (c).....			± III	± III
Variación de fondos de rotación neta global				
(TOTAL A+B+C):				
o Aplicación neta.....			-	-
o Recursos netos.....			+	+

- (a) Comprende pagos anticipados según su afectación o no a la explotación.
 (b) Comprende cobros anticipados según su afectación o no a la explotación.
 (c) Los importes llevarán signo (+) o (-) según las aplicaciones superes a las necesidades o no.
 (d) Incluye valores mobiliarios temporales.

MODELO DE CUADRO DE ORIGEN Y APLICACION DE LOS RECURSOS DEL EJERCICIO
Cuadro en forma de lista.

Cálculo de la variación de los fondos de rotación neta global	Ejercicio N - 1	Ejercicio I
Recursos duraderos:		
Capacidad de autofinanciación del ejercicio.....		
Cesiones o reducciones de elementos de activo inmovilizado:		
Cesiones de inmovilizaciones:		
- inmateriales.....		
- materiales.....		
Cesiones o reducciones de inmovilizaciones financieras.....		
Aumentos de capitales propios:		
Aumentos de capital o aportaciones.....		
Aumentos de otros capitales propios.....		
Aumentos de deudas financieras (a) (b).....		
Total recursos (I).....	I	I
Aplicaciones estables:		
Distribuciones puestas al cobro durante el ejercicio.....		
Adquisiciones de elementos de activo inmovilizado:		
Inmovilizaciones inmateriales.....		
Inmovilizaciones materiales.....		
Inmovilizaciones financieras.....		
Cargas a repartir entre varios ejercicios (c).....		
Reducciones de capitales propios (reducción de capital, retiradas).....		
Reembolsos de deudas financieras (a).....		
total aplicaciones (II).....	X	I
Variación de fondos de rotación neta global:		
Recursos netos (I-II).....	+	+
o Aplicación neta (II-I).....	-	-

(a) Salvo créditos corrientes y saldos acreedores de bancos.

(b) Excluidas primas de reembolso de obligaciones.

(c) Importe bruto transferido en el ejercicio.

MODELO DE CUADRO DE ORIGEN Y APLICACION DE LOS RECURSOS DEL EJERCICIO
Cuadro en forma de lista. (continuación)

Utilización de la variación de los fondos de rotación neta global	Ejercicio N - 1	Ejercicio N
Variaciones "explotación":		
Variaciones de activos de explotación (a):		
Existencias y en curso.....		
Anticipos y adelantos sobre pedidos.....		
Créditos clientes, cuentas vinculadas y otros créditos de explotación (b).....		
Variación de deudas de explotación (c):		
Anticipos y adelantos recibidos sobre pedidos en curso.....		
Deudas proveedores, cuentas vinculadas y otras deudas de explotación (d).....		
A. Necesidades del ejercicio de fondos de rotación para la explotación.....	-	-
o Aplicaciones de fondos de rotación para la explotación durante el ejerc...	+	+
Variaciones "fuera de explotación":		
Variaciones de otros deudores (a) (b) (e).....		
Variaciones de otros acreedores (c) (d).....		
B. Necesidades del ejercicio de fondos de rotación "fuera de explotación"....	-	-
o Aplicaciones de fondos de rotación "fuera de explotación" durante el ej...	+	+
Variaciones "tesorería":		
Variaciones de disponibilidades (a).....		
Variaciones de créditos bancarios corrient. y saldos acreed. de bancos (c).....		
C. Variación neta de tesorería.....	+ ò -	+ ò -
Utilización de la variación de fondos de rotación neta global (A+B+C):		
o Aplicación neta (f).....	-	-
o Recursos netos (g).....	+	+

- (a) Los aumentos de elementos de activos concernientes generan necesidades de fondos de rotación por lo que llevarán signo (-). Las disminuciones de los mismos liberan fondos por los que llevarán signo (+).
- (b) Incluidos pagos anticipados según su afectación o no a la explotación.
- (c) Los aumentos de elementos de pasivo concernientes liberan fondos de rotación por lo que serán afectados del signo (+). Las disminuciones de los mismos requieren fondos por lo que serán afectados del signo (-).
- (d) Comprende cobros anticipados según su afectación o no a la explotación.
- (e) Comprende valores mobiliarios temporales.
- (f) Aplicación neta igual a recursos netos liberados por el cálculo I-II anterior.
- (g) Recursos netos igual a la aplicación neta liberada por el cálculo II-1 anterior.

EL ANEXO EN LA LEY CONTABLE

1. Los modos y método de valoración aplicados a las diversas partidas del balance y de la cuenta de resultados.

2. Los métodos utilizados para el cálculo de las amortizaciones y de las provisiones, su importe por categorías distinguiendo aquellas que han sido practicadas por en aplicación de la legislación fiscal.

3. Las circunstancias que impidan comparar de un ejercicio a otro ciertas partidas del balance y cuenta de resultados, y, en su caso, los medios que permitan asegurar tal comparación.

4. Los movimientos habidos en las diversas partidas del activo fijo.

5. La naturaleza, el importe y el tratamiento contable de las reservas por conversión en moneda nacional de elementos expresados en moneda extranjera.

6. Los métodos utilizados, en caso de revalorización, para el cálculo de valores habidos, la lista de cuentas relativas al balance y la cuenta de resultados y los importes correspondientes, el tratamiento fiscal de las reservas por revalorización, los movimientos habidos durante el ejercicio de las cuentas de pasivo concernientes.

7. Los créditos y deudas clasificadas según la duración pendiente hasta su vencimiento distinguiendo, de una parte, los créditos hasta un año y, de la otra, las deudas hasta un año, a mas de un año y hasta cinco años y a mas de



cinco años.

8. La indicación para cada cuenta relativa a las deudas avaladas por garantías reales.

9. El importe de los compromisos financieros clasificados por categorías, distinguiendo, en su caso, los que conciernen a los directivos, las filiales, las participaciones y otras empresas del grupo.¹

10. Para cada cuenta del balance relativa a elementos fungibles del activo circulante, indicación de la diferencia entre la valoración que figura en el balance y el que resulte de los últimos precios de mercado conocidos al cierre de cuentas.

11. La lista de filiales y participaciones, tales como son definidas en los artículos 354 y 355 de la Ley nº 66-537 de 27 de Julio de 1.966, con indicación para cada una de ellas de la parte de capital detentado directamente o por testaferra, del importe de los capitales propios y del resultado del último ejercicio cerrado; los títulos de una sociedad emisora que representen menos el 1% del capital social de una sociedad poseedora podrán ser agrupados; si algunas de estas indicaciones son omitidas en razón del perjuicio grave que pudiera resultar de su publicación, se hará mención del carácter incompleto de las informaciones que figuran en la lista.

12. El número y el valor nominal de las acciones, participaciones sociales y otros títulos que compongan el capital social, agrupadas por categorías según los derechos que confieran, con indicación de aquellas que hayan sido creadas o

¹ Una empresa es considerada como integrada en un grupo cuando es susceptible de ser incluida por integración global en un mismo conjunto consolidable.

reembolsadas durante el ejercicio.

13. Las participaciones en beneficios con indicación de su número, su valor y los derechos que confieren.

14. La identidad de toda sociedad que elabore cuentas consolidadas en las cuales las cuentas anuales de la sociedad afectada son incluidas siguiendo el método de integración global.

15. La indicación de la fracción de inmovilizaciones financieras, de créditos y deudas así como de cargas e ingresos financieros concernientes a empresas del grupo.

16. El importe de los compromisos adquiridos en materia de pensiones, complementos de jubilación e indemnizaciones asimiladas distinguiendo, de una parte, las que hayan sido objeto de provisiones y, de la otra, las contraídas en beneficio de los directivos.

18. El importe de las remuneraciones otorgadas durante el ejercicio a los miembros de los órganos de administración, de dirección y vigilancia por razón de sus funciones. Estas informaciones serán facilitadas globalmente para cada categoría.

19. Las obligaciones convertibles, canjeables en títulos similares con indicación por categorías de su número, su valor nominal y los derechos que confieran.

20. El desglose de impuestos entre la parte imputable a los elementos extraordinarios del resultado y la parte imputable a los demás, con indicación del método utilizado.

21. El desglose del importe de la cifra de operacio-

nes por sector de actividad y por mercados geográficos. Si algunas de estas informaciones son omitidas en razón al perjuicio que pudiera resultar de su publicación, será hecha mención del carácter incompleto de esta información.

22. El desglose por categorías de la plantilla media, asalariados de un lado y puestos a disposición de la empresa durante el ejercicio de otro. El personal empleado a tiempo parcial o por una duración inferior al ejercicio será tomado en cuenta en proporción al tiempo de trabajo efectivo, por referencia con la duración convencional o legal del trabajo.

23. La indicación resumida de la medida en la cual el resultado del ejercicio se haya visto afectado por la aplicación de disposiciones fiscales y las consecuencias derivadas en las cuentas de capitales propios.

24. Indicación de incrementos y disminuciones en la deuda futura por impuestos consecuencia de desfases en el tiempo entre el régimen fiscal y el tratamiento contable de ingresos y cargas y, cuando se trate de un importe excepcional, aquellos cuya realización es posible

ANEXO III

PORTUGAL
PLANO OFICIAL DE
CONTABILIDADE

CODIGO DE CUENTAS

CLASE 1. Disponibilidades.

- 11 CAJA.
 - 111 Caja A.
 - 112 Caja B.
 -
 - 118 Caja auxiliar.
 - 119 Transferencias de caja.

- 12 DEPOSITOS A LA ORDEN.
 -
 -

- 13 DEPOSITOS A PLAZO.
 -
 -

- 14 OTROS DEPOSITOS BANCARIOS.
 -
 -

- 15 TITULOS NEGOCIABLES.
 - 151 Acciones.
 - 1511 En empresas dominantes y auxiliares.
 - 1512 En empresas asociadas.
 - 1513 En otras empresas del grupo.
 - 1514 En otras empresas.

- 152 Obligaciones y títulos de participación.
 - 1521 En empresas dominantes y auxiliares.
 - 1522 En empresas asociadas.
 - 1523 En otras empresas del grupo
 - 1524 En otras empresas.
- 153 Títulos de deuda pública.
-
- 159 Otros títulos.

- 18 OTRAS APLICACIONES DE TESORERIA.
-
-

- 19 PROVISIONES PARA APLICACIONES DE TESORERIA.
- 195 Para títulos negociables.
 - 1951 Para acciones.
 - 1952 Para obligaciones y títulos de participación.
 - 1953 Para títulos de deuda pública.
 -
 - 1959 Para otros títulos.
- 198 Para otras aplicaciones de tesorería.

CLASE 2. Terceros.

- 21 CLIENTES.
- 211 Clientes c/c.
- 212 Clientes, títulos a recibir.
-
- 218 Clientes de dudoso cobro.
- 219 Anticipos de clientes.

- 22 PROVEEDORES.
 - 221 Proveedores c/c.
 - 222 Proveedores, títulos a pagar.
 -
 - 228 Proveedores, facturas pendientes de recepción o confirmación.
 - 229 Anticipos a proveedores.

- 23 PRESTAMOS OBTENIDOS.
 - 231 Préstamos bancarios.
 - 232 Préstamos por obligaciones.
 - 2321 Convertibles.
 - 2322 No convertibles.
 - 233 Préstamos por títulos de participación.
 -
 - 239 Otros préstamos obtenidos.

- 24 SECTOR PUBLICO.
 - 241 Impuesto sobre el resultado.
 - 242 Impuesto sobre el valor añadido (IVA).
 - 2421 IVA, soportado.
 - 24211 De existencias.
 - 24212 De inmovilizado.
 - 24213 De otros bienes y servicios.
 - 2422 IVA, deducible.
 - 24221 De existencias.
 - 24222 De inmovilizado.
 - 24223 De otros bienes y servicios.
 - 2423 IVA, liquidado.
 - 24231 De operaciones generales.
 - 24232 De autoconsumos y cesiones gratuitas.
 - 2424 IVA, regularizaciones.
 - 24241 Mensuales (o trimestrales) a favor de la

- empresa.
 - 24242 Mensuales (o trimestrales) a favor del Estado.
 - 24243 Anuales por cálculo de prorrata definitivo.
 - 24244 Anuales por variaciones de prorrata definitiva.
 - 24245 Otras regularizaciones anuales.
 - 2425 IVA, computado.
 - 2426 IVA, a pagar.
 - 2427 IVA, a recuperar.
 - 2428 IVA, reembolsos solicitados.
 - 2429 IVA, liquidaciones oficiosas.
 - 243 Retenciones de impuestos en la fuente.
 - 2431 Sobre rendimientos del trabajo dependiente.
 - 2432 Sobre rendimientos del trabajo independiente.
 - 2433 Sobre rendimientos del capital.
 - 2434 Sobre rendimientos reales.
 - 2435 Sobre rendimientos sujetos a tasa liberatoria.
 -
 - 2439 Sobre otros rendimientos.
 - 244 Restantes impuestos.
 - 245 Contribuciones a la seguridad social.
 - 246 Tributos a las haciendas locales.
 -
 - 240 Otros tributos.
- 25 ACCIONISTAS (O SOCIOS) Y EMPRESAS DEL GRUPO.
- 251 Entidades públicas.
 - 2511 Préstamos.
 - 2512 Anticipos a cuenta de beneficios.
 - 2513 Resultados distribuidos.
 - 2514 Dividendos.
 -
 - 2519 Otras operaciones.
 - 252 Empresas dominantes y auxiliares.
 - 2521 Préstamos.
 - 2522 Anticipos a cuenta de beneficios.
 - 2523 Resultados distribuidos.
 - 2524 Dividendos.
 -
 - 2526 Otras operaciones.

- 253 Empresas asociadas.
 - 2531 Préstamos.
 - 2532 Anticipos a cuenta de beneficios.
 - 2533 Resultados distribuidos.
 - 2534 Dividendos.
 -
 - 2539 Otras operaciones.

- 254 Otras empresas del grupo.
 - 2541 Préstamos.
 - 2542 Anticipos a cuenta de beneficios.
 - 2543 Resultados distribuidos.
 - 2544 Dividendos.
 -
 - 2549 Otras operaciones.

- 255 Otros accionistas (o socios).
 - 2551 Préstamos.
 - 2552 Anticipos a cuenta de beneficios.
 - 2553 Resultados distribuidos.
 - 2554 Dividendos.
 -
 - 2549 Otras operaciones.

- 26 OTROS DEUDORES Y ACREEDORES.
 - 261 Proveedores de inmovilizado.
 - 2611 Proveedores de inmovilizado, c/c.
 - 2612 Proveedores de inmovilizado, títulos a pagar.
 -
 - 2619 Anticipos a proveedores de inmovilizado.

 - 262 Personal.
 - 2621 Remuneraciones a pagar a los órganos de la sociedad.
 - 2622 Remuneraciones a pagar al personal.
 - 2623 Anticipos a los órganos de la sociedad.
 - 2624 Anticipos al personal.
 - 2625 Fianzas de los órganos de la sociedad.
 - 2626 Fianzas del personal.
 -
 - 2628 Otras operaciones con los órganos de la sociedad.
 - 2629 Otras operaciones con el personal.

 - 263 Sindicatos.

 - 264 Suscriptores de capital.
 - 2641 Entidades públicas.
 - 2642 Entidades privadas.

-
 -
 - 2649 Otras entidades.
 - 265 Acreedores por suscripciones no liberadas.
 - 266 Obligacionistas.
 - 267 Consultores, asesores e intermediarios.
 - 268 Deudores y acreedores diverso.
 - 269 Anticipos sobre ventas.
- 27 PERIODIFICACION.
 - 271 Cobros diferidos.
 - 2711 Intereses a recibir.
 -
 -
 - 2719 Otros cobros diferidos.
 - 272 Pagos anticipados.
 -
 -
 - 2726 Primas de emisión de obligaciones.
 - 2727 Primas de emisión de títulos de participación.
 - 2728 Diferencias de cambio negativas.
 - 27281 De financiación de inmovilizaciones en curso.
 - 27282 Otras.
 - 2729 Otros pagos anticipados
 - 273 Pagos diferidos.
 - 2731 Seguros a liquidar.
 - 2732 Remuneraciones a liquidar.
 - 2733 Intereses a liquidar.
 -
 -
 - 2739 Otros pagos diferidos.
 - 274 Ingresos diferidos.
 -
 -
 - 2745 Subvenciones para inversiones.
 - 2746 Primas de emisión de obligaciones.
 - 2747 Primas de emisión de títulos de participación.
 - 2748 Diferencias de cambio positivas.
 - 27481 De financiación de inmovilizaciones en curso.
 - 27482 Otras.
 - 2749 Otros ingresos diferidos.

28 PROVISIONES PARA CREDITOS DE DUDOSO COBRO.

281 Para deudas de clientes.

288 Para otros deudores.

29 PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS.

291 Para pensiones.

292 Para impuestos.

293 Para procesos judiciales en curso.

294 Para accidentes en el trabajo y enfermedades profesionales.

295 Para garantías a clientes.

... ..

298 Para otros riesgos y gastos.

CLASE 3. Existencias.

31 COMPRAS.

312 Mercaderías.

... ..

316 Materias primas, auxiliares y de consumo.

3161 Materias primas.

3162 Materias auxiliares.

3163 Materiales diversos.

3164 Embalajes de consumo.

.... ..

317 Devoluciones de compras.

318 Descuentos y rebajas en compras.

... ..

- 32 MERCADERIAS.
 -
 -
 - 324 Embalajes.
 - 325 Mercaderías en camino.
 - 326 Mercaderías en poder de terceros.
 - 329
- 33 PRODUCTOS TERMINADOS E INTERMEDIOS.
 -
 -
 - 336 Productos en poder de terceros.
 -
- 34 SUBPRODUCTOS, DESPERDICIOS Y RESIDUOS.
 - 341 Subproductos.
 -
 - 348 Desperdicios y residuos.
 - 349
- 35 PRODUCTOS Y TRABAJOS EN CURSO.
 -
 -
- 36 MATERIAS PRIMAS, AUXILIARES Y DE CONSUMO.
 - 361 Materias primas.
 - 362 Materias auxiliares.
 - 363 Materiales diversos.

- 364 Embalajes de consumo.
- 365 Materias y materiales en camino.
-
- 369

- 37 ANTICIPOS POR COMPRAS.
 - 372 De mercaderías.
 - 376 De materias primas, auxiliares y de consumo.

- 38 REGULARIZACION DE EXISTENCIAS.
 - 382 Mercaderías.
 - 383 Productos terminados e intermedios.
 - 384 Subproductos, desperdicios y residuos.
 - 386 Materias primas, auxiliares y de consumo.

- 39 PROVISIONES POR DEPRECIACION DE EXISTENCIAS.
 - 392 Para mercaderías.
 - 393 Para productos terminados e intermedios.
 - 394 Para subproductos, desperdicios y residuos.
 - 395 Para productos y trabajos en curso.
 - 396 Para materias primas, auxiliares y de consumo.

CLASE 4. Inmovilizaciones.

- 41 INVERSIONES FINANCIERAS.
 - 411 Participaciones de capital.

- 4111 En empresas dominantes y auxiliares.
- 4112 En empresas asociadas.
- 4113 En otras empresas del grupo.
- 4114 En otras empresas.

- 412 Obligaciones y títulos de participación.
 - 4121 En empresas dominantes y auxiliares.
 - 4122 En empresas asociadas.
 - 4123 En otras empresas del grupo.
 - 4124 En otras empresas.

- 413 Préstamos de financiación.
 - 4131 A empresas dominantes y auxiliares.
 - 4132 A empresas asociadas.
 - 4133 A otras empresas del grupo.
 - 4134 A otras empresas.

- 414 Inversiones en inmuebles.
 - 4141 Terrenos y recursos naturales.
 - 4142 Edificios y otras construcciones.
 -

- 415 Otras aplicaciones financieras.
 - 4151 Depósitos bancarios.
 - 4152 Títulos de deuda pública.
 - 4153 Otros títulos.
 - 4154 Fondos.
 -

- 42 INMOVILIZACIONES MATERIALES.
 - 421 Terrenos y recursos naturales.
 - 422 Edificios y otras construcciones.
 - 423 Equipamiento básico.
 - 424 Equipo de transporte.
 - 425 Herramientas y utillaje.
 - 426 Equipamiento administrativo.
 - 427 Embalajes y envases.
 - 4271 Envases retornables.
 - 4279 Otros embalajes y envases.
 - 429 Otras inmobilizaciones materiales.

- 43 INMOVILIZACIONES INMATERIALES.

- 431 Gastos de instalación.
- 432 Gastos de investigación y desarrollo.
- 433 Propiedad industrial y otros derechos.
- 434 Derechos de traspaso.

- 44 INMOVILIZACIONES EN CURSO.
 - 441 Obras en curso A.
 - 442 Obras en curso B.
 -
 - 447 Anticipos a cuenta de inversiones financieras.
 - 448 Anticipos a cuenta de inmobilizaciones materiales.
 - 449 Anticipos a cuenta de inmobilizaciones inmateriales.

- 48 AMORTIZACIONES ACUMULADAS.
 - 481 De inversiones en inmuebles.
 - 4811 Terrenos y recursos naturales.
 - 4812 Edificios y otras construcciones.
 - 482 De inmobilizaciones materiales.
 - 4821 Terrenos y recursos naturales.
 - 4822 Edificios y otras construcciones.
 - 4823 Equipamiento básico.
 - 4824 Equipo de transporte.
 - 4825 Herramientas y utillaje.
 - 4826 Equipamiento administrativo.
 - 4827 Embalajes y envases.
 - 4829 Otras inmobilizaciones materiales.
 - 483 De inmobilizaciones inmateriales.
 - 4831 Gastos de instalación.
 - 4832 Gastos de investigación y desarrollo.
 - 4833 Propiedad industrial y otros derechos.
 - 4834 Derechos de traspaso.

- 49 PROVISIONES PARA INVERSIONES FINANCIERAS.
 - 491 Para participaciones de capital.
 - 492 Para obligaciones y títulos de participación.

- 493 Para préstamos de financiación.
- 495 Para otras aplicaciones financieras.

CLASE 5. Capital, reservas y resultados pendientes de aplicación.

- 51 CAPITAL.

- 52 ACCIONES (PARTICIPACIONES) PROPIAS.
 - 521 Valor nominal.
 - 522 Primas (descuentos) en acciones (cuotas) propias.

- 53 PRESTACIONES SUPLEMENTARIAS.
 -
 -

- 54 PRIMAS DE EMISION DE ACCIONES (PARTICIPACIONES).
 -
 -

- 55 RESERVAS DE REVALORIZACION.
 - 551 De inversiones financieras.
 - 5511 Decreto-Ley nº...
 - 5512 Decreto-Ley nº...
 -
 - 5518 Ajustes de participaciones de capital.
 - 5519 Otras.

 - 552 De inmovilizaciones materiales.
 - 5521 Decreto-Ley nº...
 - 5522 Decreto-Ley nº...
 -

- 5529 Otras.
- 553 De otros activos.
 -
- 559 Otras.

- 56 RESERVAS OBLIGATORIAS.
 - 561 Reservas legales.
 - 562 Reservas estatutarias.
 - 563 Reservas contractuales.

- 57 RESERVAS ESPECIALES.
 - 571 Subvenciones.
 - 572 Donaciones.
 -
 -

- 58 RESERVAS LIBRES.
 -
 -

- 59 RESULTADOS PENDIENTES DE APLICACION.

CLASE 6. Costes y pérdidas.

- 61 COSTE DE LAS MERCADERIAS VENDIDAS Y DE LAS MATERIAS CONSUMIDAS.
 - 612 Mercaderías.

... ..

- 616 Materias primas, auxiliares y de consumo.
 - 6161 Materias primas.
 - 6162 Materias auxiliares.
 - 6163 Materiales diversos.
 - 6164 Embalajes de consumo.

... ..

619

62 SUMINISTROS Y SERVICIOS EXTERIORES.

621 Subcontratos.

- 622 Suministros y servicios.
 - 62211 Electricidad.
 - 62212 Combustibles.
 - 62213 Agua.
 - 62214 Otros flúidos.
 - 62215 Herramientas y utillaje de desgaste rápido.
 - 62216 Libros y documentación técnica.
 - 62217 Material de oficina.
 - 62218 Artículos para regalos.
 - 62219 Rentas y alquileres.
 - 62220
 - 62221 Gastos de representación.
 - 62222 Comunicaciones.
 - 62223 Seguros.
 - 62224 "Royalties" con asistencia técnica.
 - 62225 Transportes de mercaderías.
 - 62226 Transportes de personal.
 - 62227 Desplazamientos y estancias.
 - 62228 Comisiones.
 - 62229 Honorarios.
 - 62230
 - 62231 Contenciosos y notariales.
 - 62232 Conservación y reparaciones.
 - 62233 Publicidad y propaganda.
 - 62234 Limpieza, higiene y confort.
 - 62235 Vigilancia y seguridad.
 - 62236 Trabajos especializados.
 -
 - 62290
 - 62298 Otros suministros y servicios.
 - 62299

629

63 IMPUESTOS.

- 631 Impuestos indirectos.
 - 6311 Derechos aduaneros.
 - 6312 Impuesto sobre el valor añadido.
 - 6313 Impuesto del timbre.
 - 6314 Impuesto sobre transportes por carretera.
 -
 - 6317 Tasas.
 - 6318 Otros impuestos indirectos.
 - 6319
- 632 Impuestos directos.
- 639

64 COSTES DE PERSONAL.

- 641 Remuneraciones de los órganos de la sociedad.
- 642 Remuneraciones del personal.
- 643 Pensiones.
- 644 Premios para pensiones.
- 645 Cargas sobre remuneraciones.
- 646 Seguros para accidentes en el trabajo y enfermedades profesionales.
- 647 Costes de acción social
- 648 Otros costes de personal.
- 649

65 OTROS COSTES DE EXPLOTACION.

- 651 "Royalties" sin asistencia técnica.
- 652 Gastos de propiedad industrial.
- 653 Cuotas obligatorias.
- 654 Gastos reservados.
- 655 Ofertas y muestras de existencias.

... ..

659

66 AMORTIZACIONES.

662 Inmovilizaciones materiales.

- 6621 Terrenos y recursos naturales.
- 6622 Edificios y otras construcciones.
- 6623 Equipamiento básico.
- 6624 Equipo de transporte.
- 6625 Herramientas y utilaje.
- 6626 Equipamiento administrativo.
- 6627 Embalajes y envases.
 - 66271 Envases retornables.
 - 66272 Otros embalajes y envases.

6628 Otras inmovilizaciones materiales.

663 Inmovilizaciones inmateriales.

- 6631 Gastos de instalación.
- 6632 Gastos de investigación y desarrollo.
- 6633 Propiedad industrial y otros derechos.
- 6634 Derechos de traspaso.
- 6639

669

67 PROVISIONES.

671 Para créditos de dudoso cobro.

- 6711 Para deudas de clientes.
- 6718 Para otros deudores.
- 6719

672 Para riesgos y gastos.

- 6721 Para pensiones.
- 6722 Para impuestos.
- 6723 Para procesos judiciales en curso.
- 6724 Para accidentes de trabajo y enfermedades profesionales.
- 6725 Para garantías a clientes.
-
- 6728 Para otros riesgos y gastos.
- 6729

673 Para depreciación de existencias.

- 6732 Para mercaderías.
- 6733 Para productos terminados e intermedios.
- 6734 Para subproductos, desperdicios y residuos.

6735 Para productos y trabajos en curso.
6736 Para materias primas, auxiliares y de consumo.
6739

679

68 COSTES Y PERDIDAS FINANCIERAS.

681 Intereses soportados.
6811 Préstamos bancarios.
6812 Préstamos por obligaciones.
6813 Otros préstamos obtenidos.
6814 Descuentos de títulos.
6815 Intereses de aplazamiento y compensación.
6816 Intereses de dictámenes.
.....
6818 Otros intereses.

682 Remuneraciones a participaciones.

683 Amortizaciones de inversiones en inmuebles.
6831 Terrenos y recursos naturales.
6832 Edificios y otras construcciones.

684 Provisiones para aplicaciones financieras.
6841 Para títulos negociables.
6842 Para otras aplicaciones de tesorería.
6843 Para participaciones de capital.
6844 Para obligaciones y títulos de participación.
6845 Para préstamos de financiación.
6848 Para otras aplicaciones financieras.

685 Diferencias de cambio negativas.

686 Descuentos por pronto pago, concedidos.

687 Perdidas en cesión de títulos negociables.

688 Otros costes y pérdidas financieras.
6881 Servicios bancarios.
.....
6888 Otros no especificados.

689

69 COSTES Y PERDIDAS EXTRAORDINARIAS.

691 Donativos.
692 Deudas incobrables.

- 693 Pérdidas en existencias.
 - 6931 Siniestros.
 - 6932 Roturas.
 -
 - 6938 Otras.

- 694 Pérdidas en inmovilizaciones.
 - 6941 Cesión de inversiones financieras.
 - 6942 Cesión de inmovilizaciones materiales.
 - 6943 Cesión de inmovilizaciones inmateriales.
 - 6944 Siniestros.
 - 6945 Rebajas.
 -
 - 6948 Otros.

- 695 Multas y sanciones.
 - 6951 Multas fiscales.
 - 6952 Multas no fiscales.
 -
 - 6958 Otras sanciones.

- 696 Amortizaciones y provisiones complementarias.
 - 6961 Amortizaciones.
 - 6962 Provisiones.

- 697 Correcciones negativas relativas a ejercicios anteriores.

- 698 Otros costes y pérdidas extraordinarias.
 - 6981 Insuficiencia en la estimación para impuestos.
 - 6982 Diferencias de cambio extraordinarias.
 -
 - 6988 Otros no especificados.

- 699

CLASE 7. Ingresos y productos.

- 71 VENTAS.
 - 711 Mercaderías.
 - 712 Productos terminados e intermedios.

- 713 Subproductos, desperdicios y residuos.
-
- 716 IVA de las ventas con impuesto incluido.
- 717 Devoluciones de ventas.
- 718 Descuentos y rebajas en ventas.
- 719

- 72 PRESTACION DE SERVICIOS.
- 721 Servicio A.
- 722 Servicio B.
-
- 725 Servicios secundarios.
- 726 IVA de los servicios con impuesto incluido.
- 727
- 728 Descuentos y rebajas.
- 729

- 73 INGRESOS COMPLEMENTARIOS.
- 731 Servicios sociales.
- 732 Alquiler de equipos.
- 733 Venta de energía.
- 734 Estudios, proyectos y asistencia técnica.
- 735 "Royalties" con asistencia técnica.
- 736 Desempeño de cargos sociales en otras empresas.
-
- 738 Otros ingresos considerados como valor añadido.
- 739

- 74 SUBVENCIONES A LA EXPLOTACION.
 - 741 De la Administración Pública.
 - 742 De las empresas del sector público.
 -
 - 748 De otras entidades.
 - 749

- 75 TRABAJOS REALIZADOS PARA LA PROPIA EMPRESA.
 - 751 Para inversiones financieras.
 - 752 Para inmovilizaciones materiales.
 - 753 Para inmovilizaciones inmateriales.
 - 754 Para inmovilizaciones en curso.
 - 755 Con coste diferido.
 -
 - 759

- 76 OTROS INGRESOS DE EXPLOTACION.
 - 761 "Royalties" sin asistencia técnica.
 - 762 Derechos de la propiedad industrial.
 -
 - 768 Otros ingresos considerados valor añadido.

- 78 INGRESOS Y PRODUCTOS FINANCIEROS.
 - 781 Intereses obtenidos.
 - 7811 Depósitos bancarios.
 - 7812 Obligaciones.
 - 7813 Préstamos corrientes.
 - 7814 Préstamos de financiación.
 - 7815 Otras aplicaciones de tesorería.
 - 7816 Otras inversiones financieras.
 - 7818 Otros intereses.

- 782 Rendimientos de títulos de participación.
- 783 Rendimientos de inmuebles.
- 784 Rendimientos de participaciones de capital.
- 785 Diferencias de cambio, positivas.
- 786 Descuentos por pronto pago, obtenidos.
- 787 Productos en cesión de títulos negociables.
- 788 Otros productos e ingresos financieros.
- 789

- 79 INGRESOS Y PRODUCTOS EXTRAORDINARIOS.

 - 791 Devolución de impuestos.
 - 792 Recuperación de deudas.
 - 793 Productos en existencias.
 - 7931 Siniestros.
 - 7932 Sobras.
 -
 - 7938 Otros.

 - 794 Productos de inmovilizaciones.
 - 7941 Cesión de inversiones financieras.
 - 7942 Cesión de inmovilizaciones materiales.
 - 7943 Cesión de inmovilizaciones inmateriales.
 - 7944 Siniestros.
 -
 - 7948 Otros.

 - 795 Beneficios por penalizaciones contractuales.
 - 796 Amortizaciones y provisiones aplicadas.
 - 7961 Amortizaciones.
 - 7962 Provisiones.
 - 797 Correcciones positivas relativas a ejercicios anteriores.
 - 798 Otros ingresos y productos extraordinarios.
 - 7981 Exceso en la estimación para impuestos.
 - 7982 Diferencias de cambio extraordinarias.
 - 7983 En subvenciones para inversiones.
 -

7988 Otros no especificados.
799

CLASE 8. Resultados.

- 81 RESULTADOS DE EXPLOTACION.
- 82 RESULTADOS FINANCIEROS.
- 83 RESULTADOS CORRIENTES.
- 84 RESULTADOS EXTRAORDINARIOS.
- 85 RESULTADOS ANTES DE IMPUESTOS.
- 86 IMPUESTOS SOBRE RESULTADOS.
- 88 RESULTADO NETO DEL EJERCICIO.
- 89 DIVIDENDOS ANTICIPADOS.

CRITERIOS DE VALORACION

1. Disponibilidades.

1.1 Las disponibilidades en moneda extranjera son

expresadas en el balance de final de ejercicio al cambio en vigor esa fecha.

Las diferencias de cambio determinadas son contabilizadas en las cuentas 685 "COSTES Y PERDIDAS FINANCIERAS- Diferencias de cambio negativas " ò 785 "INGRESOS Y PRODUCTOS FINANCIEROS- Diferencias de cambio positivas".

1.2 En relación con cada uno de los elementos específicos de los títulos negociables y de otras aplicaciones de tesorería, serán utilizados los criterios definidos para las existencias, en la medida en que les sean aplicables.

2. Deudas de y a terceros.

2.1 las operaciones en moneda extranjera serán registradas al cambio de la fecha considerada para la operación, salvo si el cambio estuviere fijado por las partes o garantizado por una tercera entidad.

A la fecha del balance, las deudas de o a terceros resultantes de esas operaciones en que no exista fijación o garantía de cambio, serán actualizadas en base al cambio de tal fecha.

2.2 Como principio general, las diferencias de cambio consecuencia de la actualización mencionada en 2.1 serán reconocidas como resultados del ejercicio y registradas en las cuentas 685 "COSTES Y PERDIDAS FINANCIERAS- Diferencias de cambio negativas" ò 785 "INGRESOS Y PRODUCTOS FINANCIEROS- Diferencias de cambio positivas".

Tratándose de diferencias e cambio positivas consecuentes de deudas a medio y largo plazo deberán ser periodificadas en el caso de existir expectativas razonables de ser reversibles. Estas serán transferidas a la cuenta 785 en el ejercicio en que se realicen los pagos o cobros, totales o parciales, de las deudas correspondientes y por la parte proporcional a cada pago o cobro.

2.3 En relación con las diferencias de cambio consecuentes de financiaciiones destinadas a inmovilizaciones, se admite que sean contabilizadas como "Pagos (o cobros) anticipados", solamente durante el período en que tales inmovilizaciones estuviesen en curso, debiendo, en ese caso, ser transferidas a resultados, de forma sistemática, en un período máximo de seis años, sin sobrepasar la vida útil de los bienes.

2.4 Cuando los importes de las deudas a pagar fuesen superiores a las correspondientes cantidades recibidas, la diferencia puede ser llevada al activo, siendo registrada en la cuenta 272 "PERIODIFICACIONES- Pagos anticipado".

2.5 A semejanza de lo que ocurre con las otras provisiones, las que respectan a riesgos y cargas no deben sobrepasar las necesidades.

3. Existencias.

3.1 Las existencias serán valoradas al coste de adquisición o al de producción, sin perjuicio de

las excepciones mas adelante consideradas.

3.2 Se considera que el coste de adquisición de un bien es la suma del correspondientes precio de compra con los gastos soportados directa o indirectamente para colocarlo en su estado actual en el almacén.

3.3 Se considera como coste de producción de un bien la suma de los costes directos de materias primas y otros materiales consumidos, de la mano de obra directa, de los costes industriales, de los costes industriales fijos necesariamente soportados para producir y colocar en el estado en que se encuentra en el almacén.

Los costes industriales fijos podrán ser imputados al coste de producción teniendo en cuenta la capacidad normal de los medios de producción.

Los costes de distribución, de administración y los financieros no serán incorporables en el coste de producción, con excepción en cuanto estos últimos de lo recogido en el punto 3.13.

3.4 Si el coste de adquisición o producción fuese superior al de mercado, será éste el utilizado.

3.5 Cuando a la fecha del balance se aprecie obsolescencia, deterioro físico parcial, caída de precios u otras causas análogas, deberá ser utilizado el criterio citado en el punto 3.4.

3.6 Los subproductos, desperdicios y residuos serán valorados, a falta de criterio mas adecuado, por

el valor de realización neto.

- 3.7 Se entiende como precio de mercado o coste de reposición, o valor de realización neto, según se trate de bienes adquiridos para la producción o para la venta.
- 3.8 Se entiende como coste de reposición de un bien el que la empresa tendría que soportar para sustituirle en las mismas condiciones, cualidades, cantidades y local de adquisición y utilización.
- 3.9 Se considera como valor de realización neto de un bien su esperado precio de venta deducidos los necesarios y previsibles costes de terminación y venta.
- 3.10 En relación con las situaciones previstas en los puntos 3.4, 3.5, 3.7 y 3.8, las diferencias serán recogidas por la provisión por depreciación de existencias, la cual será reducida o anulada cuando dejaran de existir los motivos que la originaran.
- 3.11 Como métodos de valoración de las salidas se adoptan los siguientes:
- a) Coste específico;
 - b) Coste medio ponderado;
 - c) FIFO;
 - d) LIFO;
 - e) Coste patrón (tipo).
- 3.12 Las existencias podrán ser valoradas al coste patrón si este ha sido determinado de acuerdo con



los principios técnicos y contables adecuados; de lo contrario, deberá realizarse un ajuste que considere los desvíos verificados.

- 3.13 Cuando en las explotaciones agrícolas, ganaderas y forestales la determinación del coste de producción ocasione gastos excesivos, el criterio a adoptar para la valoración de las existencias producidas será el del valor de realización neto deducido el margen normal de beneficio.

El mismo criterio, a falta de otro mas adecuado será también aplicable a los bienes adquiridos sujetos a crecimiento natural.

Tal criterio no es aplicable a los bienes comprados que se mantengan en su estado original.

- 3.14 En las industrias extractivas, el criterio a adoptar para la valoración de las existencias extraídas será el del coste de producción sino ocasiona gastos excesivos o, en caso contrario, el valor de realización neto deducido el margen normal de beneficio.

- 3.15 En las industrias pesqueras, el criterio a adoptar para la valoración de las existencias capturadas será el del coste de producción sino ocasiona gastos excesivos o, en caso contrario, el valor de realización neto deducido el margen normal de beneficio.

- 3.16 Las mercaderías existentes en establecimientos de venta al detall, cuando son numerosas, pueden ser valoradas a los respectivos precios brutos de

venta practicados por la empresa, a la fecha del balance, deducidos los márgenes de beneficios incluidos en tales precios, exactamente o con la suficiente aproximación. A estos efectos y dentro de las mismas condiciones, se consideran también como establecimientos de venta al detall aquellos que, fundamentalmente, vendan a comerciantes pequeñas cantidades de cada especie en cada operación.

3.17 En las actividades de carácter prurianual, principalmente construcción de edificios, carreteras, pantanos puentes y navíos, los productos y trabajos en curso pueden ser valorados, a final de ejercicio, por el método de los porcentajes de terminación o, alternativamente, mediante la acumulación de los respectivos costes hasta su terminación.

3.18 Las materias primas y de consumo pueden ser consideradas en el activo, por una cantidad y un valor fijos siempre que simultáneamente se cumplan las siguientes condiciones:

- a) sean frecuentemente renovadas;
- b) representen un valor global de importancia relativa para la empresa;
- c) no haya variación sensible en su cantidad, su valor y su composición.

4. Inmovilizaciones.

4.1 El activo inmovilizado debe ser valorado al coste de adquisición o al de producción.

Cuando los respectivos elementos tuvieran una vida útil limitada, estarán sujetos a una amortización sistemática durante ese período.

4.2 El coste de adquisición y el coste de producción de los elementos de activo inmovilizado deben ser determinados de acuerdo con los principios adoptados para las existencias.

4.3 En los casos en que las inversiones financieras, en relación con cada uno de sus apartados específicos, tuvieran, a la fecha del balance, un valor inferior al registrado en la contabilidad, éste puede ser objeto de la correspondiente reducción, a través de la cuenta apropiada. La misma no debe subsistir una vez que deje de verificarse la situación indicada.

4.4 Cuando a la fecha del balance, los elementos del activo inmovilizado material e inmaterial, sea o no limitada su vida útil, tuvieran un valor inferior al registrado en la contabilidad, deberán ser objeto de amortización correspondiente a la diferencia, si fuera de prever que la reducción de ese valor vaya a permanecer. Tal amortización extraordinaria no debe ser mantenida si dejaran de existir los motivos que la originaran.

4.5 Sin perjuicio del principio general de aplicación de los intereses soportados a los resultados del ejercicio, cuando estos intereses se refieran a financiaciones de inmovilizado podrán ser imputados a la compra y producción de las mismas, durante el período en que las mismas estuvieren en curso, siempre que esto se considere mas apro-

piado y se mantenga.

Si la construcción se realiza por partes identificables, cuando cada parte estuviere completa y en condiciones de ser utilizada, cesará la imputación de los intereses a la misma correspondientes.

- 4.6 A las inmovilizaciones materiales se aplicará igualmente lo dispuesto en el punto 3.21.
- 4.7 Los gastos de instalación, así como los de investigación y desarrollo, deben ser amortizados en un plazo máximo de cinco años.
- 4.8 Los derechos de traspaso deben ser amortizados en un plazo máximo de cinco años, pudiendo, no obstante, dilatar este período siempre que ésto se justifique y no exceda de su vida útil.

MODELO DE BALANCE

Código de cuentas		A C T I V O	Ejercicios			
CBE	POC		N			N-1
			Ac. B.	Am. P.	Ac. L.	Ac. L.
C		Inmovilizado:				
I		Inmovilizado Inmaterial:				
1	431	Gastos de instalación.....	X	X	X	X
1	432	Gastos de investigación y desarrollo.....	X	X	X	X
2	433	Propiedad industrial y otros derechos.....	X	X	X	X
3	434	Derechos de traspaso.....	X	X	X	X
4	441/6	Inmovilizaciones en curso.....	X		X	X
4	449	Anticipos a cuenta de inmovil. inmater....	X		X	X
			X	X	X	X
II		Inmovilizado material:				
1	421	Terrenos y recursos naturales.....	X	X	X	X
1	422	Edificios y otras construcciones.....	X	X	X	X
2	423	Equipamiento básico.....	X	X	X	X
2	424	Equipos de transporte.....	X	X	X	X
3	425	Herramientas y utillaje.....	X	X	X	X
3	426	Equipamiento administrativo.....	X	X	X	X
3	427	Embalajes y envases.....	X	X	X	X
3	429	Otras inmovilizaciones materiales.....	X	X	X	X
4	441/6	Inmovilizaciones en curso.....	X		X	X
4	448	Anticipos a cuenta de inmovil. material....	X		X	X
			X	X	X	X
III		Inversiones financieras:				
1	411/2	Participaciones en empresas del grupo.....	X		X	X
2	4121/2+4131/2	Préstamos a empresas del grupo.....	X		X	X
3	4113	Participaciones en otras empresas.....	X		X	X
4	4123+4133	Préstamos a otras empresas.....	X		X	X
5	4114+414+415	Títulos y otras inversiones financieras...	X	X	X	X
6	4124+4134	Otros préstamos concedidos.....	X	X	X	X
6	441/6	Inversiones en curso.....	X		X	X
6	447	Anticipos a cuenta de inversiones finans..	X		X	X
			X	X	X	X
D		Circulante:				
I		Existencias:				
1	36	Materias primas, auxiliares y de consumo..	X	X	X	X
2	35	Productos y trabajos en curso.....	X	X	X	X

3	34	Subproductos, desperdicios y residuos.....	X	X	X	X
3	33	Productos terminados e intermedios.....	X	X	X	X
3	32	Mercaderías.....	X	X	X	X
4	37	Anticipos a cuenta de compras.....	X		X	X
				X	X	X
II		Deudas de terceros - Medio y largo plazo.....	X	X	X	X
II		Deudas de terceros - Corto plazo:				
1	211	Clientes c/c.....	X	X	X	X
1	212	Clientes, títulos a recibir.....	X	X	X	X
1	218	Clientes de dudoso cobro.....	X	X	X	X
2	252+253	De empresas del grupo.....	X	X	X	X
3	254	De otras empresas con participación.....	X	X	X	X
4	251+255	Otras, de accionistas o socios.....	X	X	X	X
4	229	Anticipos a proveedores.....	X		X	X
4	2619	Anticipos a proveedores de inmovilizado...	X		X	X
4	24	Sector público.....	X	X	X	X
4	262+266+267+268+221	Otros deudores.....	X	X	X	X
5	264	Suscriptores de capital.....	X		X	X
				X	X	X
III		Títulos negociables:				
1	1511/2	Acciones de empresas del grupo.....	X	X	X	X
3	1521/2	Obligaciones de empresas del grupo.....	X	X	X	X
3	1513/4+1523/4+153/9	Otros títulos negociables.....	X	X	X	X
3	18	Otras aplicaciones de tesorería.....	X	X	X	X
				X	X	X
IV		Caja y depósitos bancarios:				
	12+13+14	Depósitos bancarios.....	X		X	X
	11	Caja.....	X		X	X
					X	X
E		Anticipos y diferimientos:				
	271	Cobros diferidos.....	X		X	X
	272	Pagos anticipados.....	X		X	X
					X	X
					X	X
					X	X
		Total amortizaciones.....		X		
		Total provisiones.....		X		
		Total activo.....	X	X	X	X

Abreviaturas:

- Ac. B. = Activo Bruto.
 Am. P. = Amortizaciones y provisiones acumuladas.
 Ac. L. = Activo Líquido.

Código de cuentas			Ejercicios	
CBE	POC		R	M-1
		CAPITAL PROPIO Y PASIVO		
A		Capital propio:		
I	51	Capital.....	I	I
	521	Acciones (participaciones) propias:		
	522	Valor nominal.....	-(I)	-(II)
		Primas y bonificaciones en acciones propias.....	+ I	+ I
	53	Prestaciones suplementarias.....	I	I
II	54	Primas de emisión de acciones y participaciones.....	I	I
III	55	Reservas de revalorización.....	I	I
IV		Reservas:		
1/2	561	Reservas legales.....	I	I
3	562	Reservas estatutarias.....	I	I
4	563	Reservas contractuales.....	I	I
4	57	Reservas especiales.....	I	I
4	58	Reservas libres.....	I	I
V	59	Resultados pendientes de aplicación.....	± I	± I
VI	88	Resultado neto del ejercicio.....	± I	± I
	89	Dividendos anticipados.....	(I)	(II)
			± I	± I
B		Provisiones para riesgos y gastos:		
1	291	Provisiones para pensiones.....	I	I
2	292	Provisiones para impuestos.....	I	I
3	293/8	Otras provisiones para riesgos y gastos.....	I	I
			I	I
C		Deudas con terceros - medio y largo plazo.....	I	I
C		Deudas con terceros - corto plazo:		
I	2321	Empréstito de obligaciones:		
	2322	Convertibles.....	I	I
		No convertibles.....	I	I

1	233	Préstamos por títulos de participación.....	I	X
2	231+12	Préstamos bancarios.....	I	X
3	269	Anticipos sobre ventas.....	I	X
4	221	Proveedores, c/c.....	I	X
4	228	Proveedores, fras. ptes. recibir o formalizar.....	I	I
5	222	Proveedores, títulos a pagar.....	I	I
5	2612	Proveedores de inmovilizado, títulos a pagar.....	X	I
6	252+253	Empresas del grupo.....	X	I
7	254	Otras empresas con participación.....	X	I
8	251+255	Otras, de accionistas y socios.....	X	I
8	219	Anticipos de clientes.....	X	I
8	239	Otros préstamos obtenidos.....	I	I
8	2611	Proveedores de inmovilizado, c/c.....	I	I
8	24	Sector público.....	I	I
8	262+263+264+265+ +267+268+211	Otros acreedores.....	I	X
			I	X
Cuentas de periodificación:				
D	273	Pagos diferidos.....	I	I
	274	Ingresos anticipados.....	I	I
			I	I
Total capital propio y pasivo....			I	X

BALANCE PLAN 1977

Número de Cuenta	A C T I V O	Activo Bruto	Provisio. Amortizac. Reintegra.	Activo Líquido
	Disponibilidades:			
11	Caja.....	I		I
12	Bancos, cuentas a la vista.....	I		I
		I		I
	Créditos a corto plazo:			
13	Bancos, cuentas a preaviso.....	I		I
14	Bancos, cuentas a plazo.....	I		I
211+216+218	Clientes c/c.....	I	I	I
213	Clientes, títulos a recibir.....	I	I	I

221	Proveedores, c/c.....	I	I	I
229	Anticipos a proveedores.....	I	I	I
323	Préstamos a sociadas.....	I	I	I
231+233+234	Otros préstamos concedidos.....	I	I	I
24	Sector público estatal.....	I	I	I
251+253+257	Socios (o accionistas), c/c.....	X	I	I
252+254+258	Asociadas, c/c.....	I	I	I
26	Otros deudores.....	I	I	I
		I	I	I
	Existencias:			
32	Mercaderías.....	I	I	I
33	Productos terminados y semiterminados.....	I	I	I
34	Subproductos, desperdicios y residuos.....	I	I	I
35	Productos y trabajos en curso.....	I	I	I
36	Materias primas, auxiliares y de consumo.....	I	I	I
37	Embalajes comerciales retornables.....	I	I	I
		I	I	I
	Créditos a medio y largo plazo.....	I	I	I
	Inmovilizaciones financieras:			
411	Participaciones de capital en asociadas.....	I	I	I
412	Participaciones de capital en otras empresas.....	I	I	I
413	Participaciones de capital en la propia empresa.....	I	I	I
415 a 418	Obligaciones y otros títulos.....	I	I	I
419	Otras inmovilizaciones financieras.....	I	I	I
		I	I	I
	Inmovilizaciones materiales:			
421	Terrenos y bienes naturales.....	I	I	I
422	Edificios y otras construcciones.....	I	I	I
423	Equipamiento básico y otra maquinaria e instalac.....	I	I	I
424	Herramienta y utillaje.....	I	I	I
425	Material de carga y transporte.....	I	I	I
426	Equipo administrativo y social y mobiliario diverso..	I	I	I
427	Embalajes y envases.....	I	I	I
429	Otras inmovilizaciones materiales.....	I	I	I
		I	I	I
	Inmovilizaciones inmateriales:			
431	Traspasos.....	I	I	I
432	Propiedad industrial, otros derechos y contratos.....	I	I	I
433	Gastos de instalación y expansión.....	I	I	I
439	Otras inmovilizaciones inmateriales.....	I	I	I

292	Provisiones para riesgos y compromisos.....	I
		I
	Débitos a medio y largo plazo.....	I
27	Beneficios anticipados:	
	Ingresos anticipados.....	I
	TOTAL DEL PASIVO.....	I
	SITUACION NETA	
	Capital y prestaciones suplementarias:	
51/52/54	.../Capital social/Capital individual.....	± I
53	Prestaciones suplementarias.....	I
		I
	Reservas:	
551	Reserva general.....	I
552	Reserva para inversiones.....	I
553	Reserva para fines sociales.....	I
556	Reserva legal.....	I
557	Reservas reinvertidas.....	I
559	Reservas estatutarias.....	I
561	Reservas especiales-Subvenciones para equipamiento.....	I
562 a 569	Otras reservas especiales.....	I
57	Reserva de revalorización de inmovilizaciones.....	I
58	Reservas libres.....	I
		I
	Resultados pendientes de aplicación:	
591	Ejercicio de	± I
592	Ejercicio de	± I
		± I
	Resultados líquidos:	
88	Resultados corrientes del ejercicio.....	± I
	Resultados extraordinarios del ejercicio.....	± I
	Resultados de ejercicios anteriores.....	± I
	Resultados antes de impuestos.....	± I
	Provisiones para impuestos sobre beneficios.....	- I

89	Dividendos anticipados.....	- I
	TOTAL SITUACION LIQUIDA.....	I X
	TOTAL DEL PASIVO Y SITUACION LIQUIDA.....	I

BALANCE ABREVIADO

Código de cuentas		A C T I V O	Ejercicios			
CER	POC		N			N-1
			Ac. B.	Am. P.	Ac. L.	Ac. L.
C		Inmovilizado:				
I	43+441/6+449	Inmovilizado Inmaterial.....	I	I	I	I
II	42+441/6+448	Inmovilizado Material.....	I	I	I	I
III	41+441/6+447	Inversiones Financieras.....	I	I	I	I
			I	I	I	I
D		Circulante:				
I	32 a 37	Existencias.....	I	I	I	I
II	21+22+24+25+26	Deudas de terceros:				
		Medio y largo plazo.....	I	I	I	I
		Corto plazo.....	I	I	I	I
III	15+16	Títulos negociables.....	I	I	I	I
IV	11 a 14	Depósitos bancarios y caja.....	I	I	I	I
			I	I	I	I
E	27	Anticipos y diferimientos.....	I		I	I
		Total activo.....	I	I	I	I

BALANCE ABREVIADO

Código de cuentas			Ejercicios	
CEE	PGC	CAPITAL PROPIO Y PASIVO	N	N-1
A		Capital propio:		
I	51	Capital.....	I	I
	521	Acciones (participaciones) propias:		
	522	Valor nominal.....	-(X)	-(X)
		Primas y bonificaciones en acciones propias.....	+ I	+ I
	53	Prestaciones suplementarias.....	I	Y
II	54	Primas de emisión de acciones y participaciones.....	I	I
III	55	Reservas de revalorización.....	I	I
IV		Reservas:		
	561	Legales.....	I	I
	562+563+57+58	Reservas libres.....	I	I
V	59	Resultados pendientes de aplicación.....	+ I	+ I
			+ I	+ I
VI	88	Resultado neto del ejercicio.....	+ I	+ I
	89	Dividendos anticipados.....	(X)	(X)
			+ X	+ X
B	29	Provisiones para riesgos y gastos.....	I	Y
C	21+22+23+24+25+26	Deudas con terceros:		
		A medio y largo plazo.....	I	I
		A corto plazo.....	Y	Y
			I	I
D	27	Anticipos y diferimientos.....	I	I
		Total capital propio y pasivo..	I	Y

BALANCE ABREVIADO, PLAN 1.977

Número de Cuenta	A C T I V O		
	Disponibilidades:		
11	Caja.....	X	I
12	Bancos, cuentas a la vista.....	X	I
	Créditos a corto plazo:		
13	Bancos, cuentas con preaviso.....	X	
14	Bancos, cuentas a plazo.....	X	
21	Clientes.....	X	
22	Proveedores.....	X	
23	Préstamos concedidos.....	X	
24	Entidades públicas.....	X	
25	Socios (o accionistas) y asociadas.....	X	
26	Otros deudores.....	X	
	Provisiones para créditos de dudoso cobro.....	X (X)	I
	Existencias:		
32	Mercaderías.....	X	
33	Productos terminados y semiterminados.....	X	
34	Subproductos, desperdicios y residuos.....	X	
35	Productos y trabajos en curso.....	X	
36	Materias primas, auxiliares y de consumo.....	X	
37	Embalajes comerciales retornables.....	X	
	Provisión por depreciación de existencias.....	X (X)	X
	Créditos a medio y largo plazo.....		X
	Inmovilizaciones:		
41	Inmovilizaciones financieras.....	X	
49	Provisión para inmovilizaciones financieras.....	(X)	
42	Inmovilizaciones materiales.....	X	
43	Inmovilizaciones inmateriales.....	X	
44	Inmovilizaciones en curso.....	X	
	Amortizaciones y reintegraciones acumuladas.....	X (X)	X
	Gastos anticipados:		
27	Gastos anticipados.....	X	

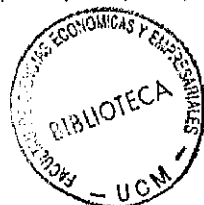
47	Gastos plurianuales.....	X	I
	TOTAL ACTIVO.....		I

Número de Cuenta	P A S I V O		
	Débitos a corto plazo:		
21	Clientes.....	I	
22	Proveedores.....	I	
23	Préstamos obtenidos.....	I	
24	Entidades públicas.....	I	
25	Socios (o accionistas) y asociadas.....	X	
26	Otros acreedores.....	I	
29	Provisiones para otros riesgos y gastos.....	X	I
	Débitos a medio y largo plazo.....		I
	Ingresos anticipados:		
27	Ingresos anticipados.....		I
	TOTAL PASIVO.....		I
	SITUACION NETA		
	Capital, reservas y resultados pendientes:		
51/52/54	.../Capital social/Capital individual.....	I	
53	Prestaciones suplementarias.....	I	
55	Reservas legales y estatutarias.....	I	
56	Reservas especiales.....	I	
57	Reserva de revalorización de inmovilizaciones.....	X	
58	Reservas libres.....	I	
59	Resultados pendientes de aplicación.....	I	I
	Resultados obtenidos en el ejercicio:		
88	Pérdidas y ganancias netas.....		I
	Resultados aplicados:		
89	Dividendos anticipados.....		(X)
	TOTAL SITUACION NETA.....		I
	TOTAL PASIVO Y SITUACION NETA.....		I

CUENTA DE RESULTADOS

Código de cuentas		COSTES Y PERDIDAS	Ejercicios			
CEB	POC		N		N-1	
A						
2.a)	61	Coste de las mercaderías vendidas y de las materias primas consumidas:				
		Mercaderías.....	I		X	I
		Materias primas.....	I	X	X	I
2.b)	62	Suministros y servicios exteriores.....		I		I
3		Costes de personal:				
3.a)	641+642	Remuneraciones.....	I			I
3.b)		Gastos sociales:				
	643+644	Pensiones.....	I			I
	645/8	Otros.....	I	X	X	I
4.a)	66	Amortizaciones del inmovil. material e inmaterial...	I			I
4.b)	67	Provisiones.....	I	X	X	I
5	63	Impuestos.....	I			X
5	65	Otros costes de explotación.....	I	X	X	I
		(A).....		X		I
6	683+684	Amortizaciones y provisiones de inversiones financieras, intereses y gastos asimilados:	I			X
	1	Relativos a empresas del grupo.....	I			X
		Otros.....	I	X	X	I
		(C).....		I		I
10	69	Costes y pérdidas extraordinarias.....		X		X
		(E).....		X		X
8+11	86	Impuesto sobre resultado del ejercicio.....		X		X

*681+682+685+686+687+688.



		(G).....		X		I
13	88	Resultado líquido del ejercicio.....		Y		Y
				I		I
		INGRESOS Y PRODUCTOS				
8						
1	71	Ventas:				
		Mercaderías.....	I		I	
		Productos.....	I		I	
1	72	Prestación de servicios.....	X	X	X	X
2	3	Variación de existencias.....		Y		Y
3	75	trabajos realizados para la propia empresa.....		X		X
4	73	Ingresos suplementarios.....	X		X	
4	74	Subvenciones a la explotación.....	X		X	
4	76	Otros ingresos de explotación.....	X	X	X	X
		(B).....		X		X
5	784	Ingresos de participaciones de capital:				
		Relativos a empresas del grupo.....	X		X	
		Relativos a otras empresas.....	X		X	
6	2	Rendimientos de títulos negociables y otras aplicaciones financieras:				
		Relativos a empresas del grupo.....	X		X	
		Otros.....	X		X	
7	3	Otros ingresos y productos asimilados:				
		Relativos a empresas del grupo.....	X		X	
		Otros.....	X	X	X	X
		(D).....		X		X

¹ Diferencia algebraica entre las existencias finales e iniciales de "productos terminados y semiacabados" (C/33), "Subproductos, desperdicios y residuos" (C/34) y "Productos y trabajos en curso" (C/35), teniendo en cuenta el movimiento registrado en "Regularización de existencias" (C/38)

² 7812+7815+7816+782+783

³ 7811+7813+7814+7818+785+786+787+788.

9	79	Ingresos y productos extraordinarios.....		I			I
		(F).....		I			I
RESUMEN:							
		Resultados de explotación: (B)-(A).....		I			I
		Resultados financieros: (D-B)-(C-A).....		I			I
		Resultados corrientes: (D)-(C).....		I			I
		Resultados antes de impuestos: (F)-(E).....		I			I
		Resultado líquido del ejercicio: (F)-(G).....		I			I

**CUENTA DE RESULTADOS
MODELO SIMPLIFICADO**

Código de cuentas		COSTES Y PERDIOS	Ejercicios			
CEE	POC		Y		N-1	
A						
2.a)	61	Coste de las mercaderías vendidas y de las materias primas consumidas.....	I		I	
2.b)	62	Suministros y servicios exteriores.....	I	I	I	I
3		Costes de personal:				
3.a)	641+642	Remuneraciones.....	I		I	
3.b)	643+648	Gastos sociales ¹	I	I	I	I
4.b)	66	Amortizaciones del innov. material e inmaterial.....	I		I	
4.b)	67	Provisiones.....	I	I	I	I
5	63	Impuestos.....	I		I	
5	65	Otros costes de explotación.....	I	I	I	I

¹ Destacar los costes de 'pensiones' en su caso.

		(A).....		X		X
6	683+684	Anortis. y provisiones de inversiones financieras...	X		X	
7	"	Intereses y gastos asimilados.....	X	X	X	X
		(C).....		X		X
10	69	Costes y pérdidas extraordinarias.....		X		X
		(E).....		X		X
8+11	86	Impuesto sobre el resultado del ejercicio.....		X		X
		(G).....		X		X
13	88	Resultado líquido del ejercicio.....		X		X
				X		X
INGRESOS Y PRODUCTOS						
B						
1	71+72	Ventas y prestaciones de servicios.....		X		X
2	"	Variación de existencias.....		X		X
3	75	Trabajos realizados para la propia empresa.....		X		X
4	74	Subvenciones a la explotación.....	X		X	
4	73+76	Otros ingresos suplementarios y de explotación.....	X	X	X	X
		(B).....		X		X
5	784	Ingresos de participaciones de capital.....	X		X	
6	"	Rendimientos de títulos negociables y otras aplicaciones financieras.....	X		X	
7	"	Otros ingresos y productos asimilados:				
		Relativos a empresas del grupo.....	X		X	
		Otros.....	X	X	X	X

¹ 681+682+685+686+687+688.

² Diferencia aritmética entre las existencias finales e iniciales de "Productos terminados e intermedios" (C/33), "Subproductos, desperdicios y residuos" (C/34) y "Productos y trabajos en curso" (C/35), teniendo en cuenta el movimiento registrado en "Regularización de existencias" (C/38).

³ 7812+7815+7816+782+783

⁴ 7811+7813+7814+7818+785+786+787+788.

		(D).....		I		I
9	79	Ingresos y productos extraordinarios.....		I		I
		(F).....		I		I
RESUMEN:						
		Resultados de explotación: (B)-(A).....		I		I
		Resultados financieros: (D-B)-(C-A).....		F		F
		Resultados corrientes: (D)-(C).....		F		F
		Resultados antes de impuestos: (F)-(E).....		I		I
		Resultado líquido del ejercicio: (F)-(G).....		I		I

CUENTA DE PERDIDAS Y GANANCIAS NETAS (1.977)

Número de Cuenta	C A R G A S		Deducion. en Compras		
32	Existencias iniciales:				
36	Mercaderías.....				I
37	Materias primas, auxiliares y de consumo.....				I
	Embalajes comerciales retornables.....				I
					I
31/61	Compras:				
311-317-318					
6	Mercaderías.....	X	X		X
611-617-618					
312-317-318					
6	Materias primas, auxiliares y de consumo.....	X	X		X
612-617-618					
313-317-318					
6	Embalajes comerciales retornables.....	X	X		X
613-617-618					
		X	X		X
38	Regularización de existencias:				

382	Mercaderías.....			± X	
386	Materias primas, auxiliares y de consumo.....			± X	
387	Embalajes comerciales retornables.....			± X	
				± X	
	Existencias finales:				
32	Mercaderías.....			-X	
36	Materias primas, auxiliares y de consumo.....			-X	
37	Embalajes comerciales retornables.....			-X	
				-X	
	Coste de existencias vendidas y consumidas:				
61	Mercaderías.....	X			
611	Materias primas, auxiliares y de consumo.....	X			
612	Embalajes comerciales retornables.....	X			
613			X		
62	Subcontratos.....	X			
63	Suministros y servicios de terceros.....	X			
641	Impuestos indirectos.....	X		X	X
642	Impuestos directos.....	X			
65	Gastos de personal.....	X			
66	Gastos financieros.....	X			
67	Otros gastos y compromisos.....	X		X	
68	Amortizaciones y reintegraciones.....	X			
69	Provisiones del ejercicio.....	X		X	X
	(A).....				X
82	Pérdidas extraordinarias del ejercicio.....			X	
83	Pérdidas de ejercicios anteriores.....			X	X
	Provisiones para impuestos sobre beneficios.....				X
	Resultado neto.....				± X
					X

Número de Cuenta	I N G R E S O S		Deducción en Ventas		
71	Ventas de mercaderías y productos:				
711	Mercaderías.....	X	X	X	
712	Productos terminados y semiterminados.....	X	X	X	
713	Subproductos, desperdicios y residuos.....	X	X	X	
714	Embalajes comerciales retornables.....	X	X	X	
		X	X	X	
72	Prestación de servicios.....	X	X	X	X
73	Trabajos realizados para la propia empresa.....				X
	Variación de productos:				
	Existencias finales:				
33	Productos terminados y semiterminados.....	X			
34	Subproductos, desperdicios y residuos.....	X			
35	Productos y trabajos en curso.....	X		X	
	Regularización de existencias:				
383	Productos terminados y semiterminados.....	! X			
384	Subproductos, desperdicios y residuos.....	! X		! X	
	Existencias iniciales:				
33	Productos terminados y semiterminados.....	-X			
34	Subproductos, desperdicios y residuos.....	-X			
35	Productos y trabajos en curso.....	-X		-X	
	Aumento y disminución de los productos:				
	Productos terminados y semiterminados.....	! X			
	Subproductos, desperdicios y residuos.....	! X			
	Productos y trabajos en curso.....	! X		! X	
74	Subvenciones destinadas a la explotación.....	X			
75	Ingresos accesorios.....	X		X	X
					X
76	Ingresos financieros corrientes.....			X	
77	Ingresos de inversiones financieras.....			X	

78	Otros ingresos.....		X	
79	Provisiones aplicadas a su finalidad.....		X	X
	(B).....			X
82	Ganancias extraordinarias del ejercicio.....		X	
83	Ganancias de ejercicios anteriores.....		X	X
				X

Resultados corrientes del ejercicio. (B) - (A) = ± X.

CUENTA DE RESULTADOS EXTRAORDINARIOS DEL EJERCICIO (1.977)

Núm. de Cuenta			Núm. de Cuenta		
825	Provis. para pérdidas extraord..	X	823	Provis. aplicadas a su finalid..	X
826	Amort. y renintegr. extraordin..	X	824	Reduce. y anulac. de provis.....	X
827	Multas y sanciones legales:			Otras ganancias extraordinar:	
8271	Multas fiscales.....	X	8291	Benef. anormales en exist.....	X
8272	Multas no fiscales.....	X			
8273	Otras sanciones.....	X	8292	Recuperación de créditos.....	X
828	Otras pérdidas extraordinarias:		8293	Benef. en inmovil. financo....	X
8281	Pérdidas anormales en exist...	X			
8282	Créditos incobrables.....	X	8294	Plusvalía en inmovilizaciones materiales e inmateriales.....	X
8283	Pérdidas en inmov. financo....	X			
8284	Minusvalías en inmovilizac. materiales e inmateriales.....	X	8295	Otros benefic. en inmoviliz. materiales e inmateriales.....	X
8285	Otras pérdidas en inmovilizac. materiales e inmateriales.....	X	8296	Diferencias de cambio positiv.	X
8286	Diferencias de cambio negativ.	X			
8287	Sanciones contractuales.....	X	8297	Benef. en sanciones contract.	X
8288	Dotativos y cotizac. no oblig.	X			
8289	Otras pérdidas extraordinar....	X	8299	Otros Benef. extraordinarios.	X
	Resultados extraordinarios del Ejercicio.....	± X			
		X			X

CUENTA DE RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES (1.977)

Núm. de Cuenta			Núm. de Cuenta		
831	Impuestos sobre beneficios.....	X	832	Provis. aplicadas para imp. sobre benef.	X
838	Otras pérdidas imputables a ejercicios anteriores.....	X	833	Exceso de prov. para imp. sobre benef.	X
			834	Exceso de otras provis. tributarias (Artº 33 Código Contrib. Industrial).....	X
			835	Exceso de amortizaciones y reintegrac. sujetos a tributación.....	X
			836	Devolución de impuestos.....	X
			837	Indemnizaciones por pérdida de exist....	X
	Resultados de ejercicios anteriores....	± X	839	Otros benef. imputable a ejerc. anter...	X
		X			X

MOVIMIENTO DE LA CUENTA DE RESULTADOS NETOS (1.977)

Número de Cuenta	C A R G O S			
	Aplicación del beneficio de ejercicio anterior:			
24	Entidades públicas.....			X
25	Socios (o accionistas) y asociadas:			
255	Socios, c/resultados (o accionistas, c/dividendos)..	X		
256	Asociadas, c/resultados (o dividendos).....	X		X
257	Socios (o accionistas), c/c.....	X		
258	Asociadas, c/c.....	X		X

26	Otros deudores y acreedores:			
269	Deudores y acreedores diversos.....		X	
54	Capital individual:			
542	Adquirido.....	X		
543	Cuenta particular.....	X	X	
55	Reservas legales y estatutarias:			
551	Reserva general.....	X		
552	Reserva para inversiones.....	X		
553	Reserva para fines sociales.....	X		
556	Reserva legal.....	X		
559	Reservas estatutarias.....	X	X	
58	Reservas libres.....		X	
89	Dividendos anticipados.....		X	X
	Transferencias de beneficios no aplicados:			
59	Resultados pendientes de aplicación.....			X
	Pérdida del ejercicio anterior ⁽¹⁾			X
	Pérdidas del ejercicio:			
81	Resultados corrientes del ejercicio ⁽²⁾		X	
82	Resultados extraordinarios del ejercicio ⁽³⁾		X	
83	Resultados de ejercicios anteriores ⁽⁴⁾		X	X
	Beneficios retenidos:			
78	Provisiones para impuestos sobre beneficios:			
281	Para contribución industrial.....		X	
282	Para impuesto complementario.....		X	
283	Para impuesto de plusvalías.....		X	
284	Para impuesto de comercio e industria.....		X	
289	Para otros impuestos sobre beneficios.....		X	X
	Beneficio neto obtenido en el ejercicio.....			X
				X

Número de Cuenta	A B O N O S			
	Beneficio obtenido en el ejercicio anterior:			I
	Cobertura de la pérdida del ejercicio anterior:			
24	Entidades públicas.....		I	
25	Socios y asociadas:			
255	Socios, c/ resultados.....	I		
257	Asociadas, c/ resultados.....	I	I	
54	Capital individual:			
542	Adquirido.....	I		
543	Cuenta particular.....	I	I	
55	Reservas legales y estatutarias:			
551	Reserva general.....	I		
556	Reserva legal.....	I	I	
56	Reservas libres.....		I	I
	Transferencias de la pérdida no cubierta:			
59	Resultados pendientes de aplicación.....			I
	Beneficios del ejercicio:			
81	Resultados corrientes del ejercicio ^(*)		I	
82	Resultados extraordinarios del ejercicio ^(**)		I	
83	Resultados de ejercicios anteriores ^(**)		I	I
	Pérdida neta producida en el ejercicio.....			I
				I

(*) Como alternativa de beneficio.

(**) Saldo final de la cuenta.

CUENTA DE RESULTADOS POR FUNCIONES

		Ejercicios	
		N	N-1
1	Ventas y prestaciones de servicios.....	I	I
2	Coste de las ventas y prestaciones de servicios.....	- I	- I
3	Resultados brutos.....	I	I
4	Costes de distribución.....	- I	- I
5	Costes de administración.....	- I	- I
6	Otros ingresos de explotación.....	I	I
	Resultados de explotación.....	I	I
7	Rendimientos de participaciones de capital:		
	Relativos a empresas del grupo.....	I	I
	Relativos a otras empresas.....	I	I
8	Rendimientos de títulos negociables y de otras aplicaciones financieras:		
	Relativos a empresas del grupo.....	I	I
	Otras.....	I	I
9	Otros ingresos y productos asimilados:		
	Relativos a empresas del grupo.....	I	I
	Otras.....	I	I
10	Amortizaciones y provisiones de aplicaciones e inversiones financieras.....	- I	- I
11	Intereses y gastos asimilados:		
	Relativos a empresas del grupo.....	- I	- I
	Otras.....	- I	- I
	Resultados corrientes.....	I	I
14	Ingresos y productos extraordinarios.....	I	I
15	Costes y pérdidas extraordinarias.....	- I	- I
	Resultados antes de impuestos.....	I	I
	Impuesto sobre el resultado del ejercicio.....	- I	- I
19	Resultado líquido de ejercicio.....	I	I

COMPOSICION Y DESGLOSE POR ACTIVIDADES DE LAS VENTAS (1.977)

		Actividad A	Actividad B	Actividad C	Activ. sur. y comunes	T O T A L
1	Ventas de productos.....					
2	Prestación de servicios.....					
3	Suma.....					
4	Devoluciones.....					
5	Descuentos y rebajas.....					
6	Ventas netas de productos y servicios....					
7	Ventas de mercaderías y embalajes.....					
8	Devoluciones.....					
9	Descuentos y rebajas.....					
10	Ventas netas de mercaderías y embalajes..					
11	TOTAL VENTAS NETAS.....					

CONTENIDO DEL ANEXO

1.- Indicación y justificación de las disposiciones del P.O.C. que, en casos excepcionales, no hayan sido aplicadas y de los consiguientes efectos en los estados financieros, teniendo en cuenta la necesidad de dar una imagen verdadera y apropiada del activo, pasivo y de los resultados de la empresa.

2.- Indicación y comentario de las cuentas del balance y de la cuenta de resultados cuyos contenidos no sean comparables con los del ejercicio anterior.

3.- Criterios de valoración utilizados respecto a las diversas partidas del balance y de la cuenta de resultados, así como los métodos de cálculo empleados en los ajustes de valores, especialmente las amortizaciones y provisiones.

4.- Cotizaciones utilizadas para convertir en moneda portuguesa las cuentas incluidas en el balance y en la cuenta de resultados, originariamente expresadas en moneda extranjera.

5.- Medida en el resultado del ejercicio se ha visto afectado, de cara a la obtención de ventajas fiscales:

- a) Por valoraciones diferentes a las previstas en el capítulo 5;
- b) Por amortizaciones del activo inmovilizado superiores a las adecuadas;
- c) Por provisiones extraordinarias respecto al activo.

6.- Indicación de las situaciones que afecten significativamente a los impuestos futuros.

7.- Número medio de personas al servicio de la em-

presa durante el ejercicio, detallado por empleados y asalariados.

8.- Comentario a las cuentas 431 "Gastos de instalación" y 432 "Gastos de investigación y desarrollo".

9.- Justificación de amortización de los "Traspasos" durante un período de cinco años.

10.- Movimientos habidos en las partidas del activo inmovilizado que figuran en el balance y en las correspondientes amortizaciones y provisiones, de acuerdo con los cuadros siguientes:

ACTIVO BRUTO

	Saldo final	Revalorizaciones	Aumentos	Aplicaciones	Transfer. y rebaj.	Saldo final
Inmovilizaciones inmateriales:						
Gastos de instalación.....						
Gastos de investigación y desarrollo.....						
Propiedad industrial y otros derechos.....						
Derechos de traspaso.....						
Inmovilizaciones en curso.....						
Anticipos a cuenta de innov. inmateriales....						
Inmovilizaciones materiales:						
Terrenos y recurso naturales.....						
Edificios y otras construcciones.....						
Equipamiento básico.....						
Equipos de transporte.....						
Herramientas y utillaje.....						
Equipamiento administrativo.....						
Embalajes y envases.....						
Otras inmovilizaciones materiales.....						
Inmovilizaciones en curso.....						

Anticipos a cuenta de innov. materiales.....					
Inversiones financieras:					
Particip. en capital de empresas del grupo...					
Préstamos a empresas del grupo.....					
Particip. en capital de otras empresas.....					
Préstamos a otras empresas.....					
Títulos y otras aplicaciones financieras.....					
Otros préstamos concedidos.....					
Inversiones en curso.....					
Anticipos a cuenta de inversiones financs....					

AMORTIZACIONES Y PROVISIONES

C U E N T A S	Saldo inicial	Dotación	Regulariza ciones	Saldo final
Inmovilizaciones inmateriales:				
Gastos de instalación.....				
Gastos de investigación y desarrollo.....				
Propiedad industrial y otros derechos.....				
Derechos de traspaso.....				
Inmovilizaciones materiales:				
Terrenos y recurso naturales.....				
Edificios y otras construcciones.....				
Equipamiento básico.....				
Equipos de transporte.....				
Herramientas y utillaje.....				
Equipamiento administrativo.....				
Embalajes y envases.....				
Otras inmovilizaciones materiales.....				
Inversiones financieras:				
Títulos y otras aplicaciones financieras.....				
Otros préstamos concedidos.....				

11.- Indicación de los costes incurridos en el ejercicio respecto a préstamos obtenidos para financiación de inmovilizado, durante su construcción, que hayan sido capitalizados en el período.

12.- Indicación de las disposiciones legales en que se apoyen las revalorizaciones de inmovilizaciones materiales o las inversiones financieras.

Si ha habido otros modelos de revalorización, explicación de los métodos de tratamiento de la inflación adoptados para el cálculo.

13.- Elaboración de un cuadro expresivo de las revalorizaciones del tipo:

PARTIDAS	Costes Históricos	Revalorizac.	Valores Contables Revalorizad.
	(a)	(a) (b)	(a)
Inmovilizaciones materiales:			
Terrenos y recursos naturales.....			
Edificios y otras construcciones.....			
Equipamiento básico.....			
Equipos de transporte.....			
Herramientas y utillaje.....			
Equipamiento administrativo.....			
Embalajes y envases.....			
Otras inmovilizaciones materiales.....			
Inversiones financieras:			
Inversiones permanentes.....			

(a) Netos de amortizaciones.

(b) Incluyen las sucesivas revalorizaciones.

14.- Con relación a las inmovilizaciones materiales y en curso:

- a) Indicación del valor global, para cada una de las cuentas de:
 - Inmovilizaciones en poder de terceros;
 - Inmovilizaciones afectas a cada una de las actividades de la empresa;
 - Inmovilizaciones situadas en propiedad ajena;
 - Inmovilizaciones localizadas en el extranjero;
 - Inmovilizaciones reversibles;
- b) Detalle de los costes financieros en ellas capitalizados, respecto al ejercicio y acumulados.

15.- Indicación de los bienes utilizados en régimen de arrendamiento financiero, con mención de los respectivos valores contables.

16.- Denominación y domicilio de las empresas del grupo, de las empresas asociadas y de las empresas participadas, con indicación del porcentaje de capital detentado, así como de los capitales propios y del resultado del último ejercicio en cada una de tales empresas, cuyas cuentas hayan sido aprobadas, mencionando dicho ejercicio.

Cuando las empresas asociadas y las empresas participadas no estuvieren obligadas a la publicación de sus cuentas anuales, podrá ser omitida la indicación de los capitales propios y de los resultados.

17.- Respecto a las acciones y participaciones incluidas en la cuenta "Títulos negociables", cuyo valor contable

por empresa represente mas del 5% del activo circulante de la poseedora, indicación de las denominaciones, cantidades, valores nominales y valores en balance.

18.- Detalle de la cuenta 4154 "Fondos" e indicación de las respectivas afectaciones.

19.- Indicación global, por categorías de bienes, de las diferencias relevantes, entre los costes de los elementos del activo circulante, calculados de acuerdo con los criterios de valoración adoptados, y las cuantías correspondientes a los respectivos precios de mercado.

20.- Fundamentación de las circunstancias especiales que justifiquen la atribución a elementos del activo circulante de un valor inferior al mas bajo de entre el de coste y el de mercado.

21.- Indicación y justificación de las provisiones extraordinarias relativas a elementos del activo circulante respecto a las cuales, de cara a un análisis comercial razonable, se prevean depreciaciones estables provenientes de fluctuaciones de precios.

22.- Valores globales de las existencias que se encuentren fuera de la empresa (consignadas, en camino o en custodia por terceros).

23.- Valor global de las deudas de dudoso cobro incluidas en cada una de las partidas de deudas de terceros que figuren en el balance.

24.- Indicación, global para cada uno de los órganos, de los anticipos o préstamos concedidos a los miembros de los órganos de administración, de dirección y fiscalización de la

empresa, con indicación de los respectivos tipos de interés, de las condiciones principales y de las cuantías ya reembolsadas, así como de las responsabilidades asumidas por su cuenta mediante cualquier garantía.

25.- Valor global de las deudas activas y pasivas respecto al personal de la empresa.

26.- Valor global de las deudas que se encuentren comprendidas por partidas del balance, cuando en el mismo no estuvieran suficientemente puestas de manifiesto.

27.- Cantidades y valor nominal de las obligaciones convertibles, de títulos de participación y de otros títulos o derechos similares, emitidos por la empresa, con indicación de los derechos que confieren.

28.- Detalle de las deudas incluídas en la cuenta "Estado y otros entes públicos" en situación de mora.

29.- Valor de las deudas a terceros (o parte de cada una de ellas) a más de cinco años.

Esta indicación debe realizarse de acuerdo con las partidas que figuren en el balance.

30.- Valor de las deudas a terceros cubiertas por garantías reales prestadas por la empresa, con indicación de su naturaleza y forma, así como de su distribución de acuerdo con las partidas del balance.

31.- Valor global de los compromisos financieros que no figuren en el balance, en la medida en que su indicación sea útil para la apreciación de la situación financiera de la empresa.

Para ello, deben ser indicadas separadamente los com-

promisos relativos a pensiones, así como los referidos a empresas interrelacionadas.

32.- Descripción de las responsabilidades de la empresa por garantías prestadas, detallándolas de acuerdo con su naturaleza y mencionando expresamente las garantías reales.

Deben mencionarse separadamente las situaciones que se refieran a empresas interrelacionadas.

33.- Indicación de la diferencia, señalada en el activo, entre los intereses de las deudas a pagar y las correspondientes cuantías recaudadas.

34.- Desglose de las cuentas de provisiones acumuladas y explicación de los movimientos habidos durante el ejercicio de acuerdo con el cuadro:

C O E N T A S	Saldo Inicial	Incremento	Disminución	Saldo final
19. Provisiones para aplicaciones de tesorería:				
28. Provisiones para créditos dudosos:				
29. Provisiones para riesgos y gastos				
39. Provisiones por depreciación de existencias:				
49. Provisiones para inversiones financieras:				

35.- Forma de constitución del capital social y sus aumentos y disminuciones, sólo en el ejercicio en que tuviesen

lugar, con indicación del capital suscrito aún no desembolsado.

36.- Número de acciones de cada categoría en que se divide el capital de la empresa y su valor nominal.

37.- Participación en el capital suscrito de cada una de las personas jurídicas que detenten al menos el 20%.

38.- Número y valor nominal de las acciones y participaciones suscritas en el capital, durante el ejercicio, dentro de los límites de capital autorizado.

39.- Indicación de las variaciones de las reservas de revalorización habidas en el ejercicio, destacando:

- El saldo al inicio del ejercicio;
- Las revalorizaciones registradas en esas cuentas durante el ejercicio;
- Las partes de las mismas que en el curso del ejercicio fueran incorporadas en el capital o aquellas que fueran transferidas de cualquier otro modo, con mención de la naturaleza de tales transferencias;
- El saldo al final del ejercicio.

40.- Explicación y justificación de los movimientos habidos en el ejercicio en cada una de las partidas de capitales propios, que figuren en el balance, tras las mencionadas antes.

41.- Detalle del coste de las mercaderías vendidas y de las materias primas consumidas, como sigue:

MOVIMIENTOS	Mercaderías	Mat. primas, auxiliares, de consumo
Existencias iniciales.....	I	I
Compras.....	I	I
Regularización de existencias.....	± I	± I
Existencias finales.....	- I	- I
Costes del ejercicio.....	I	I

42. Detalle de la variación de la producción como sigue:

MOVIMIENTOS	Productos terminados y semiterminados	Subproductos desperdicios y residuos	Productos y trabajos en curso
Existencias finales.....	I	I	I
Regularización de existencias.....	± I	± I	
Existencias iniciales.....	- I	- I	- I
Incremento/reducción en el ejercicio.....	± I	± I	± I

43.- Indicación, global para cada uno de los órganos, de las retribuciones devengadas por los miembros de los órganos sociales que estén relacionadas con el ejercicio de sus respectivas funciones.

Responsabilidades asumidas respecto a reforma de pensiones de los antiguos miembros de los órganos antes mencionados.

44.- Reparto de la cifra neta de ventas y de las prestaciones de servicios, recogidas en las cuentas 71 "Ventas" y 72 "Prestaciones de servicios", por actividades y por mercados (interno y externo), en la medida en que tales actividades y mercados sean sensiblemente diferentes.

45.- Cuenta de resultados financieros en la forma siguiente:

Costes y pérdidas	Ejercicios		Ingresos y productos	Ejercicios	
	N	N-1		N	N-1
681 Intereses soportados.....	X	X	781 Intereses obtenidos.....	X	X
682 Remuner. a títulos de particip.	X	X	782 Rendim. de títulos de particip.	X	X
683 Amortiz. de invers. en inmueb..	X	X	783 Rendimientos de inmuebles.....	X	X
684 Provis. par aplicac. financs...	X	X	784 Rendim. de partic. de capital..	X	X
685 Diferen. cambio desfavorables..	X	X	785 Diferen. cambio favorables.....	X	X
686 Dtos. p. pago concedidos.....	X	X	786 Dtos. p. pago obtenidos.....	X	X
687 Pérd. en enaj. aplic. tesorer..	X	X	787 Gan. en enaj. aplic. tesorer...	X	X
688 Otros costes y pérđ. finacs....	X	X	788 Otros prod. e ingres. financs..	X	X
Resultados financieros.....	± X	± X			
	X			X	X

46.- Cuenta de resultados extraordinarios, como sigue:

Costes y pérdidas	Ejercicios		Ingresos y productos	Ejercicios	
	N	N-1		N	N-1
691 Donativos.....	X	X	791 Devolución de impuestos.....	X	X
692 Deudas incobrables.....	X	X	792 Recuperación de deudas.....	X	X
693 Pérdidas en existencias.....	X	X	793 Ganancias en existencias.....	X	X
694 Pérdidas en inmovilizaciones...	X	X	794 Ganancias en inmovilizaciones..	X	X
695 Multas y sanciones.....	X	X	795 Beneficios de penaliz. contrac.	X	X
696 Aumentos de amort. y provis....	X	X	796 Reducc. de amortz. y provis....	X	X
697 Correc. relativas a ej. anter..	X	X	797 Correc. relativas a ej. anter..	X	X
698 Otros costes y pérđ. extraord..	X	X	798 Otros ingresos y prod. estr....	X	X
Resultados extraordinarios.....	± X	± X			
	X	X		X	X

47.- Informaciones exigidas por disposiciones legales.

48.- Otras informaciones consideradas relevantes para el mejor conocimiento de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

ANEXO ABREVIADO

Para aquellas empresas autorizadas para la presentación de cuentas anuales en forma abreviada las exigencias a reflejar en el anexo son las siguientes:

- 1.- Indicación y justificación de las disposiciones

del P.O.C. que, en casos excepcionales, no hayan sido aplicadas y de los consiguientes efectos en los estados financieros, teniendo en cuenta la necesidad de dar una imagen verdadera y apropiada del activo, pasivo y de los resultados de la empresa.

2.- Indicación y comentario de las cuentas del balance y de la cuenta de resultados cuyos contenidos no sean comparables con los del ejercicio anterior.

3.- Criterios de valoración utilizados respecto a las diversas partidas del balance y de la cuenta de resultados, así como los métodos de cálculo empleados en los ajustes de valores, especialmente las amortizaciones y provisiones.

4.- Cotizaciones utilizadas para convertir en moneda portuguesa las cuentas incluidas en el balance y en la cuenta de resultados, originariamente expresadas en moneda extranjera.

5.- Medida en el resultado del ejercicio se ha visto afectado, de cara a la obtención de ventajas fiscales:

- a) Por valoraciones diferentes a las previstas en el capítulo 5;
- b) Por amortizaciones del activo inmovilizado superiores a las adecuadas;
- c) Por provisiones extraordinarias respecto al activo.

6.- Indicación de las situaciones que afecten significativamente a los impuestos futuros.

7.- Número medio de personas al servicio de la empresa durante el ejercicio, detallado por empleados y asalariados.

8.-

9.-

10.- Movimientos habidos en las partidas del activo inmovilizado que figuran en el balance y en las correspondientes amortizaciones y provisiones, de acuerdo con el cuadro siguiente:

PARTIDAS	Inmovilizaciones	Inmovilizaciones	Inversiones
	Inmateriales	Materiales	Financieras
ACTIVO BROTO			
Saldo inicial.....			
Revalorización.....			
Aumentos.....			
Enajenaciones.....			
Transferencias y rebajas.....			
Saldo final.....			
AMORTIZACIONES Y PROVISIONES			
Saldo inicial.....			
Dotaciones.....			
Regularizaciones.....			
Saldo final.....			

11.- Indicación de los costes incurridos en el ejercicio respecto a préstamos obtenidos para financiación de inmovilizado, durante su construcción, que hayan sido capitalizados

en el período.

12.- Indicación de las disposiciones legales en que se apoyen las revalorizaciones de inmobilizaciones materiales o las inversiones financieras.

Si ha habido otros modelos de revalorización, explicación de los métodos de tratamiento de la inflación adoptados para el cálculo.

13.- Elaboración de un cuadro expresivo de las revalorizaciones del tipo:

P A R T I D A S	Costes Históricos	Revalorizac.	Valores Contables Revalorizad.
	(a)	(a) (b)	(a)
Inmovilizaciones materiales.....			
Inversiones financieras (inmuebles).....			

(a) Netos de amortizaciones.

(b) Incluyen las sucesivas revalorizaciones.

14.- Con relación a las inmobilizaciones materiales y en curso:

- a) Indicación del valor global, para cada una de las cuentas de:
 - Inmovilizaciones en poder de terceros;
 - Inmovilizaciones afectas a cada una de las actividades de la empresa;
 - Inmovilizaciones situadas en propiedad ajena;
 - Inmovilizaciones localizadas en el extranjero;

- Inmovilizaciones reversibles;

b) Detalle de los costes financieros en ellas capitalizados, respecto al ejercicio y acumulados.

15.- Indicación de los bienes utilizados en régimen de arrendamiento financiero, con mención de los respectivos valores contables.

16.-

17.- Respecto a las acciones y participaciones incluidas en la cuenta "Títulos negociables", cuyo valor contable por empresa represente más del 5% del activo circulante de la poseedora, indicación de las denominaciones, cantidades, valores nominales y valores en balance.

18.-

19.-

20.-

21.-

22.- Valores globales de las existencias que se encuentren fuera de la empresa (consignadas, en camino o en custodia por terceros).

23.- Valor global de las deudas de dudoso cobro incluidas en cada una de las partidas de deudas de terceros que figuren en el balance.

24.- Indicación, global para cada uno de los órganos, de los anticipos o préstamos concedidos a los miembros de los órganos de administración, de dirección y fiscalización de la empresa, con indicación de los respectivos tipos de interés, de las condiciones principales y de las cuantías ya reembolsadas,

así como de las responsabilidades asumidas por su cuenta mediante cualquier garantía.

25.- Valor global de las deudas activas y pasivas respecto al personal de la empresa.

26.-

27.-

28.- Detalle de las deudas incluidas en la cuenta "Estado y otros entes públicos" en situación de mora.

29.- Valor de las deudas a terceros (o parte de cada una de ellas) a mas de cinco años.

Esta indicación debe realizarse de acuerdo con las partidas que figuren en el balance.

30.- Valor de las deudas a terceros cubiertas por garantías reales prestadas por la empresa, con indicación de su naturaleza y forma, así como de su distribución de acuerdo con las partidas del balance.

31.- Valor global de los compromisos financieros que no figuren en el balance, en la medida en que su indicación sea útil para la apreciación de la situación financiera de la empresa.

Para ello, deben ser indicadas separadamente los compromisos relativos a pensiones, así como los referidos a empresas interrelacionadas.

32.- Descripción de las responsabilidades de la empresa por garantías prestadas, detallándolas de acuerdo con su naturaleza y mencionando expresamente las garantías reales.

Deben mencionarse separadamente las situaciones que se refieran a empresas interrelacionadas.

33.-

34.- Desglose de las cuentas de provisiones acumuladas y explicación de los movimientos habidos durante el ejercicio de acuerdo con el cuadro:

C U E N T A S	Saldo Inicial	Incremento	Disminución	Saldo final
19. Provisiones para aplicaciones de tesorería:				
28. Provisiones para créditos dudosos:				
29. Provisiones para riesgos y gastos				
39. Provisiones por depreciación de existencias:				
49. Provisiones para inversiones financieras:				

35.- Forma de constitución del capital social y sus aumentos y disminuciones, sólo en el ejercicio en que tuviesen lugar, con indicación del capital suscrito aún no desembolsado.

36.-

37.-

38.- Número y valor nominal de las acciones y participaciones suscritas en el capital, durante el ejercicio, dentro de los límites de capital autorizado.

39.- Indicación de las variaciones de las reservas de revalorización habidas en el ejercicio, destacando:

- El saldo al inicio del ejercicio;
- Las revalorizaciones registradas en esas cuen-

tas durante el ejercicio;

- Las partes de las mismas que en el curso del ejercicio fueran incorporadas en el capital o aquellas que fueran transferidas de cualquier otro modo, con mención de la naturaleza de tales transferencias;

- El saldo al final del ejercicio.

40.- Explicación y justificación de los movimientos habidos en el ejercicio en cada una de las partidas de capitales propios, que figuren en el balance, tras las mencionadas antes.

41.- Detalle del coste de las mercaderías vendidas y de las materias primas consumidas, como sigue:

MOVIMIENTOS	Mercaderías	Mat. primas, auxiliares, de consumo
Existencias iniciales.....	I	I
Compras.....	Y	I
Regularización de existencias.....	! I	! I
Existencias finales.....	- I	- I
Costes del ejercicio.....	I	I

42.- Detalle de la variación de la producción como sigue:

MOVIMIENTOS	Productos terminados y semiterminados	Subproductos desperdicios y residuos	Productos y trabajos en curso
Existencias finales.....	I	I	I
Regularización de existencias.....	! I	! I	
Existencias iniciales.....	- I	- I	- I
Incremento/reducción en el ejercicio.....	! I	! I	! I

43.- Indicación, global para cada uno de los órganos, de las retribuciones devengadas por los miembros de los órganos sociales que estén relacionadas con el ejercicio de sus respectivas funciones.

Responsabilidades asumidas respecto a reforma de pensiones de los antiguos miembros de los órganos antes mencionados.

44.-

45.-

46.-

47.- Informaciones exigidas por disposiciones legales.

48.- Otras informaciones consideradas relevantes para el mejor conocimiento de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

Al igual que hemos hecho antes, traeremos las disposiciones que respecto al anexo figuraban en el antiguo Plan contable de 1,977 para así poner de manifiesto las múltiples

modificaciones introducidas. Las escasas coincidencias con la nueva normativa se destacan señalando, entre paréntesis, el número de orden con que figuran en las páginas 381 a 393 precedentes.

Así, en el derogado Plan contable de 1.977, debían incorporarse notas con las siguientes indicaciones:

1) Cuentas e importes correspondientes a todos los elementos patrimoniales situados en el extranjero.

2) Importe de las participaciones extranjeras en el capital social y prestaciones complementarias.

3) Saldos globales de los débitos, créditos e inversiones financieras, que representen relaciones con el extranjero.¹

4) Importes globales de las compras (existencias e inmovilizaciones) y de las ventas hechas directamente en el extranjero.

5) Con relación a cada asociada, los siguientes elementos:

- deudas a corto plazo;
- deudas a medio y largo plazo;
- créditos a corto plazo;
- créditos a medio y largo plazo;
- inversiones financieras;
- compras (existencias e inmovilizaciones);
- ventas.

6) Con relación a cada una de las personas jurídi-

¹ Modificada por el Decreto-Ley nº 228/86.

cas participantes o participadas entre el 10 y el 25% del capital social y de las personas individuales participantes en por lo menos el 10% del capital social, los mismos datos descritos en el número anterior.

7) Importes globales de los débitos de socios por suscripción de capital y de los anticipos por cuenta de beneficios.

8) Criterios de valoración de las existencias, con explicación de las eventuales alteraciones de criterio adoptadas con relación al ejercicio anterior, así como expresión de los resultados derivados del cambio.¹ (3)

9) Importe global de cada cuenta de los créditos de dudoso cobro. (23)

10) Importe global de los créditos sobre el personal y débitos para con éste. (25)

11) Saldo de la cuenta "Impuesto de transacciones", en la fecha del balance, el importe liquidado durante el ejercicio, esto es, créditos al Estado menos anulaciones hechas a la empresa.²

12) Desglose de los gastos de personal en las siguientes partidas:

- remuneraciones de los directivos (o del empresario individual);
- remuneraciones adicionales;

¹ De acuerdo con el Decreto-Ley nº 476/85, esta nota fue modificada aplicándose la nueva redacción a la valoración de las existencias finales de los ejercicios 1.985 y siguientes.

² Modificada por el Decreto-Ley nº 74/85.

- cargas sobre remuneraciones;
- otros gastos de personal.

13) Fondos afectos, por cuentas y sus correspondientes importes. (18)

14) Importe global, para cada cuenta, de los créditos y débitos que se encuentren documentados y no aparezcan explícitamente en el balance.

15) Importe global, para cada cuenta, de los elementos patrimoniales con cargas (hipoteca, fianza mercantil, reserva de dominio, etc) debiendo ser especificadas las garantías prestadas a favor de las personas participantes y participadas en el capital social.

16) Importes globales de las existencias que se encuentren fuera de la empresa (consignadas, en camino, o en custodia por terceros). (22)

17) Con relación a las Inmovilizaciones materiales y en curso, el importe global para cada una de las cuentas, de:

- inmovilizaciones en poder de terceros;
- inmovilizaciones afectas a cada una de las actividades de la empresa;
- inmovilizaciones realizadas en propiedad ajena.¹ (14)

18) Forma en que se realizó el desembolso de capital, así como en el ejercicio en que tuvo lugar. (35)

19) Participación del Estado en el capital social de la empresa.

¹ Modificada por Decreto-Ley nº 274/86.

20) Participación de las asociadas en el capital social de la empresa.

21) Participación en el Capital social de las personas jurídicas que posean entre el 10 y el 25% del capital y de las personas individuales que posean por lo menos el 10%. (37)

22) Importe del capital social amortizado.

23) Relación nominal de las acciones, obligaciones y cuentas de participación de capital en sociedades, conteniendo, para cada una de las cuentas, los correspondientes valores nominales, de adquisición y de inventario, así como los criterios de valoración adoptados.² (27)

24) Movimientos en las cuentas de la situación neta habidos en el ejercicio, que pueden ser expuestos en un cuadro como el que sigue:

C O E N T A S	Saldo Inicial	Movimiento	Saldo final	Observaciones
51.				
52. Capital social.....				
53. Prestaciones complementarias.....				
54. Capital individual.....				

² De acuerdo con el nº 4 del Decreto-Ley nº 27/87 esta nota pasó a tener la siguiente redacción:

Relación nominal de las acciones y cuotas, incluidas en inversiones financieras, que representen, al menos el 10% del capital de la empresa participada. Las restantes inversiones financieras serán representadas en consonancia con las subcuentas existentes. Deben recogerse los costes de adquisición y los valores nominales, de inventario y de mercado, indicándose también los criterios de valoración adoptados.

55. Reservas legales y estatutarias.....				
56. Reservas especiales.....				
57. Reserva de revalorización.....				
58. Reservas libres.....				
59. Resultados pendientes de aplicación.....				
60. Pérdidas y ganancias.....				

25) Movimientos en las cuentas de provisiones habidos en el ejercicio, que pueden ser expresados en un cuadro como el siguiente:¹ (34)

C O N T A S	Saldo inicial	Constituc. o aumento	Aplicación	Disminuc. o anulación	Saldo final
28. Provisiones para impuestos sobre beneficios:					
29. Provisiones para créditos de dudoso cobro y otros riesgos y compromisos:					
30. Provisiones para depreciación de existencias:					
31. Provisión para inversiones financieras:					

26) Nota describiendo las responsabilidades de la empresa por valores de terceros que le fueron confiados (por ej. títulos en depósito), así como las garantías prestadas o compromisos asumidos (por ej. letras y otros títulos descontados, avales prestados). Esta nota se refiere a las llamadas

¹ De acuerdo con el Decreto-Ley nº 27/87, este cuadro incluirá como primera cuenta :19. Provisiones para aplicaciones de tesorería.

"cuentas de orden", lo que implica que no se prevean anotaciones para tales cuentas.

27) Disminución de los importes incluidos en cada una de las subcuentas de primer grado de las cuentas "Sector público estatal" cuyo pago se encuentre en mora. (28)

CUADRO DE ORIGEN Y APLICACION DE FONDOS

ORIGEN DE LOS FONDOS			APLICACION DE LOS FONDOS			
Internos:	Resultados del ejercicio.....	± X	± X	Distribuciones:		
	Amortizaciones.....	X		Por aplicación de resultados.....	X	
	Variación de las provisiones.....	± X		Por aplicación de reservas.(1).....	X	X
Externos:	Aumentos del capital propio:		X	Disminuciones del capital propio:		
	Aumentos de capital y prestaciones suplementarias.....	X		Disminuciones de capital y de prestaciones suplementarias.....		X
	Aumentos de primas de emisión y de reservas especiales.....	X		Movimientos financieros a medio y largo plazo:		
	Cobertura de pérdidas.....	X		Aumento de invers. financieras.(1).....	X	
				Disminución de deudas con terceros a medio y largo plazo.(1).....	X	
Movimientos financieros a medio y largo plazo:	Disminuciones de inversiones financieras.(1).....	X	X	Aumento de las deudas de terceros a medio y largo plazo.(1).....	X	X
	Disminuciones de deudas de terceros a medio y largo plazo.(1).....	X		Aumentos de inmovilizaciones:		
	Aumento de las deudas con terceros a medio y largo plazo.(1).....	X		Trabajos realizados para la propia empresa.(1).....	X	
Disminuciones de inmovilizado:	Cesiones de inmovilizado (por el valor contable líquido).(1).....		X	Adquisiciones de inmovilizado.(1).....	X	X
	Disminución de los fondos circulantes.....				Aumento de los fondos circulantes.....	
			X			X

(1) A desarrollar de acuerdo con las partidas del balance.

CUADRO DE LAS VARIACIONES DE LOS FONDOS CIRCULANTES

1 - Aumentos de existencias. ⁽¹⁾	X	1 - Disminuciones de existencias. ⁽¹⁾	X
2 - Aumentos de deudas de terceros a corto - plazo. ⁽¹⁾	X	2 - Disminuciones de deudas de terceros a -- corto plazo. ⁽¹⁾	X
3 - Disminuciones de deudas a terceros a --- corto plazo. ⁽¹⁾	X	3 - Aumentos de deudas a terceros a corto -- plazo. ⁽¹⁾	X
4 - Aumento de las disponibilidades. ⁽¹⁾	X	4 - Disminución de las disponibilidades. ⁽¹⁾	X
6 - Disminución de los fondos circulantes....	X	5 - Aumento de los fondos circulantes.....	X
	X		X

(1) A desarrollar de acuerdo con las partidas del balance.

ANEXO IV

ESPAÑA
PLAN GENERAL DE
CONTABILIDAD

(BORRADOR)

CUADRO DE CUENTAS

GRUPO 1

Financiación Básica

10. CAPITAL.

- 100. Capital social.
 - 1000. Capital ordinario.
 - 1001. Capital preferente.
 - 1002. Capital sin derecho a voto.
 - 1003. Capital con derechos restringidos.

101. Fondo social.

102. Capital.

11. RESERVAS.

- 110. Prima de emisión de acciones.
- 111. Reservas de revalorización.
- 112. Reserva legal.
- 113. Reservas especiales.
- 114. Reservas para acciones de la sociedad dominante.
- 115. Reservas para acciones propias.
- 116. Reservas estatutarias.
- 117. Reservas voluntarias.
- 118. Reserva por capital amortizado

12. RESULTADOS PENDIENTES DE APLICACION.

120. Remanente.

- 121. Resultados negativos de ejercicios anteriores.
- 122. Aportaciones de socios para compensación de pérdidas.
- 129. Pérdidas y ganancias.
- 13. INGRESOS A DISTRIBUIR ENTRE VARIOS EJERCICIOS.
 - 130. Subvenciones oficiales de capital.
 - 1300. Subvenciones del Estado.
 - 1301. Subvenciones de otras Administraciones Públicas.
 - 131. Subvenciones de capital.
 - 135. Ingresos por intereses diferidos.
 - 136. Diferencias positivas en moneda extranjera.
- 14. PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS.
 - 140. Para pensiones y obligaciones similares.
 - 141. Para impuestos.
 - 142. Provisión para responsabilidades.
 - 143. Provisión para grandes reparaciones.
 - 144. Fondo de reversión.
- 15. EMPRESTITOS Y OTRAS EMISIONES ANALOGAS.
 - 150. Obligaciones y bonos.
 - 1500. Obligaciones y bonos simples.
 - 1501. Obligaciones y bonos garantizados.
 - 1502. Obligaciones y bonos subordinados.
 - 1503. Obligaciones y bonos cupón cero.
 - 1504. Obligaciones y bonos con opción de suscripción de acciones.
 - 1505. Obligaciones y bonos con participación en beneficios.
 - 151. Obligaciones y bonos convertibles.
 - 155. Deudas representadas en otros valores negociables.

- 16. DEUDAS A LARGO PLAZO CON EMPRESAS DEL GRUPO Y ASOCIADAS.
 - 160. Deudas a largo plazo con empresas del grupo.
 - 1600. Préstamos a largo plazo de empresas del grupo.
 - 1601. Otras deudas a largo plazo con empresas del grupo.
 - 1600. Préstamos a largo plazo con empresas del grupo.
 - 1609. Otras deudas a largo plazo con empresas del grupo.
 - 161. Deudas a largo plazo con empresas asociadas.
 - 162. Deudas a largo plazo con entidades de crédito del grupo.
 - 163. Deudas a largo plazo con entidades de crédito asociadas.
 - 164. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, empresas del grupo.
 - 165. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, empresas asociadas.
- 17. DEUDAS A LARGO PLAZO POR PRESTAMOS RECIBIDOS Y OTROS CONCEPTOS.
 - 170. Deudas a largo plazo con entidades de crédito.
 - 1700. Préstamos a largo plazo de entidades de crédito.
 - 1709. Otras deudas a largo plazo de entidades de crédito.
 - 171. Deudas a largo plazo.
 - 172. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones.
 - 173. Proveedores de inmovilizado a largo plazo.
 - 174. Efectos comerciales a pagar a largo plazo.
- 18. FIANZAS Y DEPOSITOS RECIBIDOS A LARGO PLAZO.
 - 180. Fianzas recibidas a largo plazo.
 - 185. Depósitos recibidos a largo plazo.
- 19. SITUACIONES TRANSITORIAS DE FINANCIACION.
 - 190. Accionistas por desembolsos no exigidos.

- 191. Accionistas por desembolsos no exigidos, empresas del grupo.
- 192. Accionistas por desembolsos no exigidos, empresas asociadas.
- 193. Accionistas por aportaciones no dinerarias pendientes.
- 194. Accionistas por aportaciones no dinerarias pendientes, empresas del grupo.
- 195. Accionistas por aportaciones no dinerarias pendientes, empresas asociadas.
- 196. Socios, parte no desembolsada.
- 198. Acciones propias en situaciones especiales.

GRUPO 2

Inmovilizado

- 20. GASTOS DE ESTABLECIMIENTO.
 - 200. Gastos de constitución.
 - 201. Gastos primer establecimiento.
 - 202. Gastos de ampliación de capital.
- 21. INMOVILIZACIONES INMATERIALES.
 - 210. Gastos de investigación y desarrollo.
 - 211. Concesiones administrativas.
 - 212. Propiedad industrial.
 - 213. Fondo de comercio.
 - 214. Derechos de traspaso.
 - 215. Aplicaciones informáticas.

- 219. Anticipos de inmovilizaciones inmateriales.
- 22. INMOVILIZACIONES MATERIALES.
 - 220. Terrenos y bienes naturales.
 - 221. Construcciones.
 - 222. Instalaciones técnicas.
 - 223. Maquinaria.
 - 224. Utillaje.
 - 225. Otras instalaciones.
 - 226. Mobiliario.
 - 227. Equipos para proceso de información.
 - 228. Elementos de transporte.
 - 229. Otro inmovilizado material.
- 23. INMOVILIZACIONES MATERIALES EN CURSO.
 - 230. Adaptación de terrenos y de 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 de inmovilizaciones materiales.
- 24. INVERSIONES FINANCIERAS EN EMPRESAS DEL GRUPO Y ASOCIADAS.
 - 240. Participaciones en empresas del grupo.
 - 241. Participaciones en empresas asociadas.
 - 242. Valores de renta fija de empresas del grupo.
 - 243. Valores de renta fija de empresas asociadas.
 - 244. Créditos a largo plazo a empresas del grupo.

- 245. Créditos a largo plazo a empresas asociadas.
 - 246. Intereses a largo plazo de inversiones financieras en empresas del grupo.
 - 247. Intereses a largo plazo de inversiones financieras en empresas asociadas.
 - 248. Desembolsos pendientes sobre acciones de empresas del grupo.
 - 249. Desembolsos pendientes sobre acciones de empresas asociadas.
25. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS PERMANENTES.
- 250. Inversiones financieras permanentes en capital.
 - 2500. Inversiones financieras permanentes en acciones con cotización oficial.
 - 2501. Inversiones financieras permanentes en acciones sin cotización oficial.
 - 2502. Otras inversiones financieras en capital.
 - 251. Valores de renta fija.
 - 252. Créditos a largo plazo.
 - 253. Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado.
 - 254. Créditos a largo plazo al personal.
 - 256. Intereses a largo plazo de valores de renta fija.
 - 257. Intereses a largo plazo de créditos.
 - 258. Imposiciones a largo plazo.
 - 259. Desembolsos pendientes sobre acciones.
26. FIANZAS Y DEPOSITOS CONSTITUIDOS A LARGO PLAZO.
- 260. Fianzas constituidas a largo plazo.
 - 265. Depósitos constituidos a largo plazo.
27. GASTOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS.

- 270. Gastos de formalización de deudas.
- 271. Gastos por intereses diferidos de valores negociables.
- 272. Gastos por intereses diferidos.

28. AMORTIZACION DEL INMOVILIZADO.

- 281. Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial.
 - 2810. Amortización acumulada de gastos de investigación y desarrollo.
 - 2811. Amortización acumulada de concesiones administrativas.
 - 2812. Amortización acumulada de propiedad industrial.
 - 2813. Amortización acumulada de fondo de comercio.
 - 2814. Amortización acumulada de derechos de traspaso.
 - 2815. Amortización acumulada de aplicaciones informáticas.
- 282. Amortización acumulada del inmovilizado material.
 - 2821. Amortización acumulada de construcciones.
 - 2822. Amortización acumulada de instalaciones técnicas.
 - 2823. Amortización acumulada de maquinaria.
 - 2824. Amortización acumulada de utillaje.
 - 2825. Amortización acumulada de otras instalaciones.
 - 2826. Amortización acumulada de mobiliario.
 - 2827. Amortización acumulada de equipos para proceso de información.
 - 2828. Amortización acumulada de elementos de transporte.
 - 2829. Amortización acumulada de otro inmovilizado material.
 - 2829. De instalaciones complejas especializadas.

29. PROVISIONES DE INMOVILIZADO.

- 291. Provisión por depreciación del inmovilizado inmaterial.
- 292. Provisión por depreciación del inmovilizado material.
- 293. Provisión por depreciación de valores mobiliarios a largo plazo de empresas del grupo.
- 294. Provisión por depreciación de valores mobiliarios a largo plazo en empresas asociadas.
- 295. Provisión para insolvencias de créditos a largo plazo a empresas del grupo.

- 296. Provisión para insolvencias de créditos a largo plazo a empresas asociadas.
- 297. Provisión por depreciación de valores mobiliarios a largo plazo.
- 298. Provisión para insolvencias 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. PROVISIONES POR DEPRECIACION DE EXISTENCIAS.
 - 390. Provisión por depreciación de mercaderías.
 - 391. Provisión por depreciación de materias primas.
 - 392. Provisión por depreciación de otros aprovisionamientos.
 - 393. Provisión por depreciación de productos en curso.
 - 394. Provisión por depreciación de productos semiterminados.
 - 395. Provisión por depreciación de productos terminados.
 - 396. Provisión por depreciación de subproductos, residuos y materiales recuperados.

GRUPO 4

Acreedores y deudoras por operaciones de tráfico.

40. PROVEEDORES.

- 400. Proveedores.
 - 4000. Proveedores (pesetas).
 - 4001. Proveedores (moneda extranjera).
 - 4009. Proveedores, facturas pendientes de recibir o de formalizar.
- 401. Proveedores, efectos comerciales a pagar.
- 402. Proveedores, empresas del grupo.
 - 4020. Proveedores, empresas del grupo (pesetas).
 - 4021. Efectos comerciales a pagar, empresas del grupo.
 - 4024. Proveedores, empresas del grupo (moneda extranjera).
 - 4026. Envases y embalajes a devolver a proveedores, empresas del grupo.
 - 4029. Proveedores, empresas del grupo, facturas pendientes de recibir o formalizar.
- 403. Proveedores, empresas asociadas.
- 406. Envases y embalajes a devolver a proveedores.
- 407. Anticipos a proveedores.

41. ACREEDORES VARIOS.

- 410. Acreedores, por prestaciones de servicios.
 - 4100. Acreedores por prestación de servicios (pesetas).
 - 4104. Acreedores por prestación de servicios (moneda extranjera).
 - 4109. Acreedores por prestación de servicios, facturas pendientes de recibir o formalizar.
- 411. Acreedores, efectos comerciales a pagar.
- 419. Acreedores por operaciones en común.

43. CLIENTES.

- 430. Clientes.
 - 4300. Clientes (pesetas).
 - 4301. Clientes (moneda extranjera).
 - 4309. Clientes, facturas pendientes de formalizar.
- 431. Clientes, efectos comerciales a cobrar.
 - 4310. Efectos comerciales en cartera.
 - 4311. Efectos comerciales descontados.
 - 4312. Efectos comerciales en gestión de cobro.
 - 4315. Efectos comerciales impagados.
- 432. Clientes, empresas del grupo.
 - 4320. Clientes, empresas del grupo (pesetas).
 - 4321. Efectos comerciales a cobrar, empresas del grupo.
 - 4324. Clientes, empresas del grupo (moneda extranjera).
 - 4326. Envases y embalajes a devolver por clientes, empresas del grupo.
 - 4329. Clientes, empresas del grupo, facturas pendientes de formalizar.
- 433. Clientes, empresas asociadas.
- 435. Clientes de dudoso cobro.
- 436. Envases y embalajes a devolver por clientes.
- 437. Anticipos de clientes.

44. DEUDORES VARIOS.

- 440. Deudores.
 - 4400. Deudores (pesetas).
 - 4404. Deudores (moneda extranjera).
 - 4409. Deudores, facturas pendientes de formalizar.
- 441. Deudores, efectos comerciales a cobrar.
 - 4410. Deudores, efectos comerciales en cartera.
 - 4411. Deudores, efectos comerciales descontados.
 - 4412. Deudores, efectos comerciales en gestión de cobro.
 - 4415. Deudores, efectos comerciales impagados.
- 445. Deudores de dudoso cobro.
- 446. Deudores por operaciones en común.

46. PERSONAL.

460. Anticipos de remuneraciones.

465. Remuneraciones pendientes de pago.

47. ADMINISTRACIONES PUBLICAS.

470. Hacienda Pública, deudor por diversos conceptos.

4700. Hacienda Pública, deudor por IVA.

4708. Hacienda Pública, deudor por subvenciones concedidas.

4709. Hacienda Pública, deudor 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. Impuesto sobre beneficios anticipado y compensación de pérdidas.

4740. Impuestos sobre beneficios anticipado.

4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio.

475. Hacienda Pública, acreedor por conceptos fiscales.

4750. Hacienda Pública, acreedor por IVA.

4751. Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas.

4752. Hacienda Pública, acreedor por impuesto sobre sociedades.

4758. Hacienda Pública, acreedor por subvenciones a reintegrar.

476. Organismos de la Seguridad Social, acreedores.

477. Hacienda Pública, IVA repercutido.

489. Impuesto sobre beneficios diferido.

48. AJUSTES POR PERIODIFICACION.

480. Gastos anticipados.

485. Ingresos anticipados.

49. PROVISIONES POR OPERACIONES DE TRAFICO.

- 490. Provisiones para insolvencias de tráfico.
- 499. Provisión para otras operaciones de tráfico.

GRUPO 5

Cuentas financieras.

- 50. EMPRESTITOS Y OTRAS EMISIONES ANALOGAS A CORTO PLAZO.
 - 500. Obligaciones y bonos a corto plazo.
 - 501. Obligaciones y bonos convertibles a corto plazo.
 - 505. Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo.
 - 506. Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas.
 - 509. Valores negociables amortizados.
 - 5090. Obligaciones y bonos amortizados.
 - 5091. Obligaciones y bonos convertibles amortizados.
 - 5095. Otros valores negociables amortizados.
- 51. DEUDAS A CORTO PLAZO CON EMPRESAS DEL GRUPO Y ASOCIADAS.
 - 510. Deudas a corto plazo con empresas del grupo.
 - 5100. Préstamos a corto plazo de empresas del grupo.
 - 5109. Otras deudas a corto plazo con empresas del grupo.
 - 511. Deudas a corto plazo con empresas asociadas.
 - 512. Deudas a corto plazo con entidades de crédito del grupo.
 - 5120. Préstamos a corto plazo de entidades de crédito del grupo.
 - 5128. Deudas por efectos descontados en entidades de crédito del grupo.
 - 5129. Otras deudas a corto plazo con entidades de crédito del grupo.
 - 513. Deudas a corto plazo con entidades de crédito asociadas.

- 514. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, empresas del grupo.
 - 515. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, empresas asociadas.
 - 516. Intereses a corto plazo de deudas con empresas del grupo.
 - 517. Intereses a corto plazo de deudas con empresas asociadas.
52. DEUDAS A CORTO PLAZO POR PRESTAMOS 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.
 - 521. Deudas a corto plazo.
 - 523. Proveedores de inmovilizado a corto plazo.
 - 524. Efectos comerciales a pagar a corto plazo.
 - 525. Dividendo activo a pagar.
 - 526. Intereses a corto plazo de deudas.
53. INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO EN EMPRESAS DEL GRUPO Y ASOCIADAS.
- 530. Participaciones a corto plazo en empresas del grupo.
 - 531. Participaciones a corto plazo en empresas asociadas.
 - 532. Valores de renta fija a corto plazo de empresas del grupo.
 - 533. Valores de renta fija a corto plazo de empresas asociadas.
 - 534. Créditos a corto plazo a empresas del grupo.
 - 535. Créditos a corto plazo a empresas asociadas.
 - 536. Intereses a corto plazo de inversiones financieras en empresas del grupo.
 - 5360. Intereses a corto plazo de valores de renta fija

- de empresas del grupo.
- 5361. Intereses a corto plazo de créditos a empresas del grupo.
- 537. Intereses a corto plazo de inversiones financieras en empresas asociadas.
- 538. Desembolsos pendientes sobre acciones a corto plazo de empresas del grupo.
- 539. Desembolsos pendientes sobre acciones a corto plazo de empresas asociadas.
- 54. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS TEMPORALES.
 - 540. Inversiones financieras temporales en capital.
 - 5400. Inversiones financieras temporales en acciones con cotización oficial.
 - 5401. Inversiones financieras temporales en acciones sin cotización oficial.
 - 5409. Otras inversiones financieras temporales en capital.
 - 541. Valores de renta fija a corto plazo.
 - 542. Créditos a corto plazo.
 - 543. Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado.
 - 544. Créditos a corto plazo al personal.
 - 546. Intereses a corto plazo de valores de renta fija.
 - 547. Intereses a corto plazo de créditos.
 - 548. Imposiciones a corto plazo.
 - 549. Desembolsos pendientes sobre acciones a corto plazo.
- 55. OTRAS CUENTAS NO BANCARIAS.
 - 550. Titular de la explotación.
 - 551. Cuenta corriente con empresas del grupo.
 - 552. Cuenta corriente con empresas asociadas.
 - 553. Cuenta corriente con socios y administradores.

- 555. Partidas pendientes de aplicación.
- 556. Desembolsos exigidos sobre acciones.
 - 5560. Desembolsos exigidos sobre acciones de empresas del grupo.
 - 5561. Desembolsos exigidos sobre acciones de empresas asociadas.
 - 5562. Desembolsos exigidos sobre acciones de otras empresas.
- 557. Dividendo activo a cuenta.
- 558. Accionistas por desembolsos exigidos.
- 559. Dividendo a cobrar.

- 56. FIANZAS Y DEPOSITOS RECIBIDOS Y CONSTITUIDOS A CORTO PLAZO.
 - 560. Fianzas recibidas a corto plazo.
 - 561. Depósitos recibidos a corto plazo.
 - 565. Fianzas constituidas a corto plazo.
 - 566. Depósitos constituidos a corto plazo.

- 57. TESORERIA.
 - 570. Caja, pesetas.
 - 571. Caja, moneda extranjera.
 - 572. Bancos e instituciones de crédito c/c. vista, pesetas.
 - 573. Bancos e instituciones de crédito c/c. vista, moneda extranjera.
 - 574. Bancos e instituciones de crédito, cuenta de ahorro, pesetas.
 - 575. Bancos e instituciones de crédito, cuenta de ahorro, moneda extranjera.

- 58. AJUSTES POR PERIODIFICACION.
 - 580. Intereses pagados por anticipado.
 - 585. Intereses cobrados por anticipado.

59. PROVISIONES FINANCIERAS.

- 593. Provisión por depreciación de valores mobiliarios a corto plazo de empresas del grupo.
- 594. Provisión por depreciación de valores mobiliarios a corto plazo de empresas asociadas.
- 595. Provisión para insolvencias de créditos a corto plazo a empresas del grupo.
- 596. Provisión para insolvencias de créditos a corto plazo a empresas asociadas.
- 597. Provisión por depreciación de valores mobiliarios a corto plazo.
- 598. Provisión para insolvencias de créditos a corto plazo.

GRUPO 6

Compras y gastos

60. COMPRAS.

- 600. Compras e mercaderías.
- 601. Compras de materias primas.
- 602. Compras de otros aprovisionamientos.
- 603. Trabajos realizados por otras empresas.
- 608. Devoluciones de compras y operaciones similares.
 - 6080. Devoluciones de compras de mercaderías.
 - 6081. Devoluciones de compras de materias primas.
 - 6082. Devoluciones de compras de otros aprovisionamientos.
- 609. "Rappels" por compras.
 - 6090. "Rappels" por compras de mercaderías.
 - 6091. "Rappels" por compras de materias primas.
 - 6092. "Rappels" por compras de otros aprovisionamientos.

61. VARIACION 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. Investigación y desarrollo.
- 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.
- 631. Otros tributos.
- 633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.
- 634. Ajustes negativos en la imposición indirecta.
 - 6341. Ajustes negativos en IVA de circulante.
 - 6342. Ajustes negativos en IVA de inversiones.
- 637. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios.
- 638. Devolución de impuestos.
- 639. Ajustes positivos en la imposición indirecta.
 - 6391. Ajustes positivos en IVA de circulante.
 - 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.
- 643. Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones.
- 649. Otros gastos sociales.

65. OTROS GASTOS DE GESTION.

- 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.

66. GASTOS FINANCIEROS.

- 661. Intereses de obligaciones y bonos.
 - 6610. Intereses de obligaciones y bonos a largo plazo en empresas del grupo.
 - 6611. Intereses de obligaciones y bonos a largo plazo en empresas asociadas.
 - 6613. Intereses de obligaciones y bonos a largo plazo en otras empresas.
- 662. Intereses de deudas a largo plazo.
 - 6620. Intereses de deudas a largo plazo con empresas del grupo.
 - 6621. Intereses de deudas a largo plazo con empresas asociadas.
 - 6622. Intereses de deudas a largo plazo con entidades de crédito.
 - 6623. Intereses de deudas a largo plazo con otras empresas.
- 663. Intereses de deudas a corto plazo.
 - 6630. Intereses de deudas a corto plazo con empresas del grupo.
 - 6631. Intereses de deudas a corto plazo con empresas asociadas.

- 6632. Intereses de deudas a corto plazo con entidades de crédito.
- 6633. Intereses de deudas a corto plazo con otras empresas.
- 664. Intereses por descuento de efectos.
 - 6640. Intereses por descuento de efectos en entidades del grupo.
 - 6641. Intereses por descuento de efectos en entidades asociadas.
 - 6642. Intereses por descuento de efectos en otras entidades de crédito.
- 665. Descuentos sobre ventas por pronto pago.
 - 6650. Descuentos sobre ventas por pronto pago a empresas del grupo.
 - 6651. Descuentos sobre ventas por pronto pago a empresas asociadas.
 - 6653. Descuentos sobre ventas por pronto pago a otras empresas.
- 666. Pérdidas en valores mobiliarios a corto plazo.
 - 6660. Pérdidas en valores mobiliarios a corto plazo de empresas del grupo.
 - 6661. Pérdidas en valores mobiliarios a corto plazo en empresas asociadas.
 - 6663. Pérdidas en valores mobiliarios a corto plazo de otras empresas.
- 667. Pérdidas de créditos a corto plazo.
 - 6670. Pérdidas de créditos a corto plazo a empresas del grupo.
 - 6671. Pérdidas de créditos a corto plazo a empresas asociadas.
 - 6673. Pérdidas de créditos a corto plazo a otras empresas.
- 668. Diferencias negativas de cambio.
- 669. Amortización de gastos de formalización de deudas.
- 67. PERDIDAS PROCEDENTES DEL INMOVILIZADO Y OTROS GASTOS EXCEPCIONALES.
 - 670. Pérdidas procedentes del inmovilizado inmaterial.
 - 671. Pérdidas procedentes de inmovilizado material.
 - 672. Pérdidas procedentes de valores a largo plazo.

- 673. Pérdidas de créditos a largo plazo.
- 674. Pérdidas por operaciones con acciones y obligaciones propias.
- 678. Gastos extraordinarios.
- 679. Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores.

- 68. DOTACIONES PARA AMORTIZACIONES.
 - 680. Amortización de gastos de establecimiento.
 - 681. Amortización del inmovilizado inmaterial.
 - 682. Amortización del inmovilizado material.

- 69. DOTACION A LAS PROVISIONES.
 - 691. Dotación a la provisión del inmovilizado inmaterial.
 - 692. Dotación a la provisión del inmovilizado material.
 - 693. Dotación a la provisión de existencias.
 - 694. Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico.
 - 695. Dotación a la provisión para otras operaciones de tráfico.
 - 6950. Dotación a la provisión para devoluciones y 'rappels' sobre ventas.
 - 6951. Dotación a la provisión para otras operaciones de tráfico.
 - 696. Dotación a la provisión para valores mobiliarios a largo plazo.
 - 6960. Dotación a la provisión para valores mobiliarios a largo plazo de empresas del grupo.
 - 6961. Dotación a la provisión para valores mobiliarios a largo plazo de empresas asociadas.
 - 6963. Dotación a la provisión para valores mobiliarios a largo plazo de otras empresas.
 - 697. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a largo plazo.
 - 6970. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a largo plazo a empresas del grupo.
 - 6971. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a largo plazo a empresas asociadas.
 - 6973. Dotación a la provisión para insolvencias de

créditos a largo plazo a otras empresas.

- 698. Dotación a la provisión par valores mobiliarios a corto plazo.
- 6980. Dotación a la provisión par valores mobiliarios a corto plazo de empresas del grupo.
- 6981. Dotación a la provisión para valores mobiliarios a corto plazo de empresas asociadas.
- 6982. Dotación a la provisión para valores mobiliarios a corto plazo de otras empresas.

- 699. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a corto plazo.
- 6990. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a corto plazo a empresas del grupo.
- 6991. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a corto plazo a empresas asociadas.
- 6992. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a corto plazo a otras empresas.

GRUPO 7

Ventas e ingresos

- 70. VENTAS DE MERCADERIAS, DE PRODUCCION 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.
- 708. Devoluciones de ventas y operaciones similares.
- 7080. Devoluciones de ventas de mercaderías.
- 7081. Devoluciones de ventas de productos terminados.
- 7082. Devoluciones de ventas de productos semiterminados.
- 7083. Devoluciones de ventas de subproductos y residuos.

- 7084. Devoluciones de ventas de envases y embalajes.
- 709. "Rappels" sobre ventas.
 - 7090. "Rappels" sobre ventas de mercaderías.
 - 7091. "Rappels" sobre ventas de productos terminados.
 - 7092. "Rappels" sobre ventas de productos semiterminados.
 - 7093. "Rappels" sobre ventas de subproductos y residuos.
 - 7094. "Rappels" sobre ventas de envases y embalajes.
- 71. VARIACION 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. Incorporación al activo de gastos de establecimiento.
 - 731. Trabajos realizados para el inmovilizado inmaterial.
 - 732. Trabajos realizados para el inmovilizado material.
 - 733. Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso.
 - 737. Incorporación al activo de gastos de formalización de deudas.
- 74. SUBVENCIONES A LA EXPLOTACION.
 - 740. Subvenciones oficiales a la explotación.
 - 741. Otras subvenciones a la explotación.
- 75. OTROS INGRESOS DE GESTION.
 - 751. Resultados de operaciones en común.
 - 7510. Pérdida transferida (gestor).
 - 7511. Beneficio atribuido (participe o asociado no gestor).

- 752. Ingresos por arrendamientos.
- 753. 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 capital.
 - 7600. Ingresos de participaciones en capital de empresas del grupo.
 - 7601. Ingresos de participaciones en capital de empresas asociadas.
 - 7603. Ingresos de participaciones en capital de otras empresas.
- 761. Ingresos de valores de renta fija.
 - 7610. Ingresos de valores de renta fija de empresas del grupo.
 - 7611. Ingresos de valores de renta fija de empresas asociadas.
 - 7613. Ingresos de valores de renta fija de otras empresas.
- 762. Ingresos de créditos a largo plazo.
 - 7620. Ingresos de créditos a largo plazo a empresas del grupo.
 - 7621. Ingresos de créditos a largo plazo a empresas asociadas.
 - 7623. Ingresos de créditos a largo plazo a otras empresas.
- 763. Ingresos de créditos a corto plazo.
 - 7630. Ingresos de créditos a corto plazo a empresas del grupo.
 - 8631. Ingresos de créditos a corto plazo a empresas asociadas.
 - 7633. Ingresos de créditos a corto plazo a otras empresas.
- 765. Ingresos sobre compras por pronto pago.
 - 7650. Descuentos sobre compras por pronto pago de empresas del grupo.
 - 7651. Descuentos sobre compras por pronto pago de empresas asociadas.
 - 7653. Descuentos sobre compras por pronto pago de

- otras empresas.
- 766. Beneficios de valores mobiliarios a corto plazo.
 - 7660. Beneficios en valores mobiliarios a corto plazo de empresas del grupo.
 - 7661. Beneficios en valores mobiliarios a corto plazo de empresas asociadas.
 - 7663. Beneficios en valores mobiliarios a corto plazo de otras empresas.
 - 768. Diferencias positivas de cambio.
77. BENEFICIOS PROCEDENTES DEL INMOVILIZADO E INGRESOS EXCEPCIONALES.
- 770. Beneficios procedentes del inmovilizado inmaterial.
 - 771. Beneficios procedentes del inmovilizado material.
 - 772. Beneficios procedentes de valores mobiliarios a largo plazo.
 - 774. Beneficios por operaciones con acciones y obligaciones propias.
 - 775. Subvenciones de capital transpasadas al resultado del ejercicio.
 - 778. Ingresos extraordinarios.
 - 779. Ingresos y beneficios de ejercicios anteriores.
79. EXCESOS Y APLICACIONES DE PROVISIONES.
- 790. Exceso de provisión para riesgos y gastos.
 - 791. Exceso de provisión del inmovilizado inmaterial.
 - 792. Exceso de provisión del inmovilizado material.
 - 793. Provisión de existencias aplicada.
 - 794. Provisión para insolvencias de tráfico aplicada.
 - 795. Provisión para otras operaciones de tráfico aplicada.
 - 7950. Provisión para devoluciones y rappels sobre ventas aplicada.
 - 7951. Provisión para otras operaciones de tráfico aplicada.

- 796. Exceso de provisión para valores mobiliarios a largo plazo.
- 7960. Exceso de provisión para valores mobiliarios a largo plazo de empresas del grupo.
- 7961. Exceso de provisión para valores mobiliarios a largo plazo de empresas asociadas.
- 7963. Exceso de provisión para valores mobiliarios a largo plazo de otras empresas.

- 797. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a largo plazo.
- 7970. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a largo plazo de empresas del grupo.
- 7971. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a largo plazo de empresas asociadas.
- 7973. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a largo plazo de otras empresas.

- 798. Exceso de provisión para valores mobiliarios a corto plazo.
- 7980. Exceso de provisión para valores mobiliarios a corto plazo de empresas del grupo.
- 7981. Exceso de provisión para valores mobiliarios a corto plazo de empresas asociadas.
- 7983. Exceso de provisión para valores mobiliarios a corto plazo de otras empresas.

- 799. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a corto plazo.
- 7990. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a corto plazo de empresas del grupo.
- 7991. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a corto plazo de empresas asociadas.
- 7993. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a corto plazo de otras empresas.

NORMAS DE VALORACION

1ª. Desarrollo de Principios Contables.

1. Las normas de valoración desarrollan los principios contables establecidos en este texto, conteniendo los criterios y reglas de aplicación a operaciones o hechos económicos, así como a diversos elementos patrimoniales.

2. Las normas valorativas que se formulan seguidamente son aplicación obligatoria.

2ª. Inmovilizado material.

1. Valoración.

Los bienes comprendidos en el inmovilizado material deben valorarse al precio de adquisición o al coste de producción. Cuando se trate de bienes adquiridos a título gratuito se considerará como precio de adquisición el valor venal de los mismos en el momento de la adquisición.

2. Precio de adquisición.

El precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor, todos los gastos adicionales que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento: gastos de explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares.

Se permite la inclusión de los gastos financieros en el precio de adquisición, siempre que tales gastos se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento, y hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, destinada a financiar la adquisición. En este caso, su inscripción en el activo deberá señalarse en la memoria.

Los impuestos indirectos que gravan los elementos del inmovilizado material sólo se incluirán en el precio de adquisición cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

3. Coste de producción.

El coste de producción de los bienes fabricados o construídos por la propia empresa se obtiene añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los costes directamente imputables a dichos bienes. Deberá añadirse la parte que razonablemente de los costes indirectamente imputables a los bienes de que se trata, en la medida en que tales costes correspondan al período de fabricación o construcción.

Se permite la inclusión de los gastos financieros en el coste de producción, siempre que tales gastos se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento, y hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, destinada a financiar la fabricación o construcción. En este caso, su inscripción en el activo deberá señalarse en la memoria.

4. Valor venal.

El valor venal de un bien es el precio que se presume estaría dispuesto a pagar un adquirente eventual teniendo en cuenta el estado y el lugar en que se encuentre dicho bien. El valor venal se apreciará en función de la situación de la empresa y, generalmente, bajo la hipótesis de continuidad de la explotación del bien.

5. Correcciones de valor de inmovilizado material.

En todos los casos se deducirán las amortizaciones practicadas, las cuales habrán de establecerse sistemáticamente en función de la vida útil de los bienes, atendiendo a la de-

preciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia que pudiera afectarlos.

Deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias con el fin de atribuir a cada elemento del inmovilizado material el inferior valor de mercado que le corresponda al cierre de cada ejercicio.

Por la depreciación duradera que no se considere definitiva se deberá dotar una provisión; esta provisión se deducirá igualmente a efectos de establecer la valoración del bien de que se trate; en este caso no se mantendrá la valoración inferior si las causas que motivaron la corrección de valor hubiesen dejado de existir.

Cuando la depreciación de los bienes sea irreversible y distinta de la amortización sistemática, se contabilizará directamente la pérdida y la disminución del valor del bien correspondiente.

3ª Normas particulares sobre inmovilizado material.

En particular se aplicarán las normas que 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, movimientos de tierras, obras de saneamiento y drenaje, así como los de derribo de construcciones cuando sea necesario para poder efectuar obras de nueva planta; y también los gastos de inspección y levantamiento de planos cuando se efectúen con carácter previo a su adquisición.

b) Construcciones. Formarán parte de su precio de adquisición o coste de producción, además de todas aquellas instalaciones y elementos que tengan carácter de permanencia, las tasas inherentes a la construcción y los honorarios facultativos de proyecto y dirección de obra. Deberá figurar 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 las herramientas que no formen parte de una máquina y cuyo período de utilización se estime no superior al año, deben cargarse como gasto del ejercicio. Si el período 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 de inmovilizado, 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 fabricación de serie deben formar parte del inmovilizado material, calculándose su depreciación según el período de vida útil que se estime. Los moldes utilizados para

fabricaciones aisladas, por encargo, no deben considerarse como inventariables.

- e) Cuando por las condiciones económicas del arrendamiento financiero se desprenda que se trata de una adquisición deberá registrarse como tal en las partidas correspondientes del inmovilizado material.
- f) Cuando por las condiciones económicas de una enajenación, conectada al posterior arrendamiento financiero de los bienes enajenados, se desprende que se trata de un método de financiación, no deberá ser considerado como una venta sino que deberá registrarse como una operación de préstamo.
- g) 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 que correspondan del grupo seis. A fin del ejercicio, las cuentas 230/238 se cargarán por el importe de dichos gastos, con abono a cuentas del subgrupo 73.
- h) Los costes renovación, ampliación o mejora de los bienes de inmovilizado material serán incorporados al activo como mayor valor del bien en la medida que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil y siempre que sea posible conocer o estimar razonablemente el valor neto contable de los elementos que, por haber sido sustituidos, deban ser dados de baja del inventario.

44. Inmovilizado inmaterial.

Los diversos conceptos comprendidos en el inmovilizado inmaterial se valorarán por su precio de adquisición o su coste de producción; se aplicarán los criterios establecidos para el inmovilizado material tanto por lo que respecta a la dotación de amortizaciones como de provisiones, sin perjuicio de lo señalado para el inmovilizado inmaterial.

54. Normas particulares sobre el inmovilizado inmaterial.

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

- a) Gastos de investigación y desarrollo. Serán gastos del ejercicio en que se realicen; no obstante, al cierre del ejercicio, podrán activarse como inmovilizado inmaterial cuando reúnan 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 y desarrollo activados deberán amortizarse a la mayor brevedad posible y siempre dentro del plazo de cinco años desde que concluya el proyecto de investigación o desarrollo que haya sido activado; en el caso en que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los gastos activados deberán llevarse directamente a pérdidas. Hasta que estos gastos no hayan sido totalmente amortizados se prohíbe la distribución de beneficios, salvo que el importe de las reservas disponibles sea,

como mínimo, igual al importe de los gastos no amortizados.

- b) Propiedad industrial. Se contabilizan en este concepto, los gastos de investigación y desarrollo activados cuando se obtenga la correspondiente patente o similar, incluido el coste de registro y formalización de la propiedad industrial.
- c) Fondo de comercio. Sólo podrán figurar en el activo, cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa.

El fondo de comercio deberá amortizarse de modo sistemático, no pudiendo exceder del período durante el cual dicho fondo contribuya a la obtención de ingresos, con el límite máximo de diez años. Cuando dicho período exceda de cinco años deberá justificarse en la memoria la ampliación del plazo, siempre con el límite máximo de los diez años.

- d) Derechos de traspaso. Sólo podrán figurar en el activo, cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa.

Los derechos de traspaso deberán amortizarse de modo sistemático, no pudiendo exceder del período durante el cual dicho fondo contribuya a la obtención de ingresos.

- e) Se incluirán en el activo los programas de ordenador elaborados por la propia empresa utilizando los medios propios de que disponga, únicamente en los casos en que esté prevista su utilización en varios ejercicios.

En ningún caso podrán activarse los gastos de mantenimiento de la aplicación informática.

Se aplicarán los mismos criterios de activación y amortización que los establecidos para los gastos de investigación y desarrollo.

6ª. Gastos de establecimiento.

Los gastos de establecimiento se valorarán por el precio de adquisición o coste de producción de los bienes y servicios que los constituyen. En particular se aplicarán las siguientes normas:

- a) Tendrán la consideración de gastos de constitución y ampliación de capital los siguientes: honorarios de letrados, notarios y registradores; impresión de memorias, boletines y títulos; tributos; publicidad; comisiones y otros gastos de colocación de títulos, etc., ocasionados con motivo de la constitución o ampliación de capital.
- b) Tendrán la consideración de gastos de primer establecimiento los siguientes: honorarios, gastos de viaje y otros para estudios previos de naturaleza técnica y económica; publicidad de lanzamiento; captación, adiestramiento y distribución de personal; etc., ocasionados con motivo del establecimiento.

Los gastos de establecimiento deberán amortizarse sistemáticamente en un plazo no superior a cinco años. Hasta que los gastos de establecimiento no hayan sido completamente amortizados, estará prohibida cualquier distribución de beneficios a los socios o accionistas, salvo que el importe de las

reservas libres sea, como mínimo, igual al de los citados gastos pendientes de amortización.

7ª. Gastos a distribuir en varios ejercicios.

Se aplicarán las siguientes normas:

1. Gastos de formalización de deudas.

Los gastos de formalización de deudas se valorarán por su precio de adquisición o su coste de producción.

En principio estos gastos deberán afectarse al ejercicio a que correspondan, excepcionalmente, dichos gastos podrán distribuirse en varios ejercicios, en cuyo caso deberán sanearse durante el plazo de vencimiento de las correspondientes deudas y de acuerdo con un plan financiero; en todo caso deberán estar totalmente saneados cuando se amorticen las deudas a que correspondan.

2. Gastos por intereses diferidos.

Los gastos por intereses diferidos se valorarán por la diferencia entre el valor de reembolso y el valor de emisión de las deudas a que correspondan.

Dichos gastos se sanearán durante el plazo de vencimiento de las correspondientes deudas y de acuerdo con un plan financiero.

8ª. Valores mobiliarios.

1. Valoración.

Los valores mobiliarios comprendidos en los grupos dos o cinco, sean de renta fija o variable, se valorarán en general por su precio de adquisición a la suscripción o compra. Este precio estará constituido por el importe total satisfecho o que deba satisfacerse por la adquisición, incluidos los gastos inherentes a la operación. A estos efectos, se deberán observar los criterios siguientes:

- a) El importe de los derechos preferentes de suscripción se entenderá incluido en el precio de adquisición.
- b) El importe de los dividendos devengados o de los intereses, explícitos devengados y no vencidos en el momento de la compra, no formarán parte del precio de adquisición. Dichos dividendos o intereses se registrarán de forma independiente, atendiendo a su vencimiento.
- En todo caso, deberá aplicarse el método del precio medio o coste medio debidamente ponderado.

2. Correcciones valorativas.

Los valores mobiliarios admitidos a cotización oficial en un mercado de valores de contabilizarán, al final del ejercicio, por el precio de adquisición o el de mercado si éste fuese inferior a aquel. En este último caso, deberán dotarse las provisiones necesarias para reflejar la depreciación experimentada. No obstante, cuando medien circunstancias de suficiente entidad y clara constancia que determines un valor inferior al precio de mercado antes indicado, se realizará la corrección valorativa que sea pertinente para que prevalezca dicho valor inferior.

El precio de mercado será el inferior de los dos siguientes: cotización oficial media correspondiente al último trimestre del ejercicio; cotización del día de cierre del balance o en su defecto la del inmediato anterior.

No obstante lo anterior, cuando existan intereses, implícitos o explícitos, devengados y no vencidos al final del ejercicio (contabilizados en la rúbrica "intereses") la corrección valorativa se determinará comparando dicho precio de mercado con la suma del precio de adquisición de los valores y de

los intereses devengados y no vencidos al cierre del ejercicio.

Tratándose de valores mobiliarios no admitidos a cotización oficial figurarán en el balance por su precio de adquisición. No obstante, cuando el precio de adquisición sea superior al importe que resulte de aplicar criterios valorativos racionales admitidos en la práctica, se dotará la correspondiente provisión por la diferencia existente.

9ª Acciones propias.

Las acciones propias se valorarán aplicando lo establecido en la norma 8ª.

En la amortización de acciones propias se determinará por diferencia entre el valor contable y el valor teórico que corresponda; el resultado positivo se abonará a cuentas de reservas o a las cuentas de resultados negativos de ejercicios anteriores. El resultado negativo figurará en la cuenta de pérdidas y ganancias, en el epígrafe: "Pérdidas por operaciones con acciones y obligaciones propias".

Los resultados obtenidos en la enajenación de acciones propias figurarán en la cuenta de pérdidas y ganancias en el epígrafe: "Pérdidas por operaciones con acciones y obligaciones propias" o "Beneficios por operaciones con acciones y obligaciones propias", según proceda.

10ª Créditos no comerciales.

Se registrarán por el importe entregado. La diferencia entre dicho importe y el nominal de los créditos deberá computarse como ingreso por intereses en el ejercicio que se devenguen, siguiendo un criterio financiero y reconociéndose en la rúbrica de crédito por intereses del activo del balance.

Los créditos por venta de inmovilizado se valorarán

por el precio de venta, excluidos en todo caso los intereses incorporados al nominal del crédito, los cuales serán imputados y registrados como se indica en el párrafo anterior.

Los intereses devengados, vencidos o no, figurarán en cuentas de crédito del grupo dos o cinco en función de su vencimiento.

Se registrarán en dichas partidas de crédito los intereses implícitos que se devenguen, con arreglo a un criterio financiero, con posterioridad a la fecha de adquisición del valor.

Deberán realizarse las correcciones valorativas que procedan, dotándose, en su caso, las correspondientes provisiones en función del riesgo que presenten las posibles insolvencias con respecto al cobro de los activos de que se trate.

11.2 Deudas no comerciales.

Figurarán en el balance por su valor de reembolso. La diferencia entre dicho valor y la cantidad recibida figurará separadamente en el activo del balance; tal diferencia debe amortizarse anualmente en las cantidades que corresponda de acuerdo con un criterio financiero.

Las deudas por compra del inmovilizado se valorarán por su nominal. Los intereses incorporados al nominal, excluidos los que se hayan integrado en el valor del inmovilizado, figurarán separadamente en el activo del balance, amortizándose anualmente en las cantidades que corresponda de acuerdo con un criterio financiero.

Las cuentas de crédito figurarán en el balance por el importe dispuesto, sin perjuicio de la información que deba suministrarse en la memoria en relación con el importe disponi-

ble.

12ª Clientes, proveedores, deudores y acreedores de tráfico.

Figurarán en el balance por su valor nominal. Los intereses incorporados al nominal de los créditos y débitos por operaciones de tráfico con vencimiento superior a un año deberán registrarse en el balance como "ingresos a distribuir entre varios ejercicios" o "gastos a distribuir entre varios ejercicios", respectivamente, imputándose anualmente a resultados de acuerdo con un criterio financiero.

Deberán realizarse las correcciones valorativas que procedan, dotándose, en su caso, las correspondientes provisiones en función del riesgo que presenten las posibles insolvencias con respecto al cobro de los activos de que se trate.

13ª Existencias.

1. Valoración.

Los bienes comprendidos en las existencias deben valorarse al precio de adquisición o al coste de producción.

2. Precio de adquisición.

El precio de adquisición comprenderá el consignado en la factura más todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes se hallen en almacén, tales como transportes, aduanas, seguros, etc. El importe de los impuestos indirectos que gravan la adquisición de las existencias sólo se incluirá en el precio de adquisición cuando dicho importe no sea recuperable directamente de la Hacienda Pública.

3. 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.

4. Correcciones de valor.

Cuando el valor de mercado de un bien o cualquier otro valor que le corresponda sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, procederá efectuar correcciones valorativas, dotando a tal efecto la pertinente provisión, cuando la depreciación sea reversible. Si la depreciación fuera irreversible, se tendrá en cuenta tal circunstancia al valorar las existencias. A estos efectos se entenderá por valor de mercado:

- a) Para las materias primas; su precio de reposición o el valor neto de realización si fuese menor.
- b) Para mercaderías y los productos terminados, su valor de realización, deducidos los gastos de comercialización que correspondan.
- c) Para los productos en curso, el valor de realización de los productos terminados correspondientes, deducidos la totalidad de costes de fabricación pendientes de incurrir y los gastos de comercialización.

No obstante, los bienes que hubieren sido objeto de un contrato de venta en firme cuyo cumplimiento deba tener lugar posteriormente no serán objeto de la corrección valorativa indicada en el párrafo precedente, a condición de que el precio de adquisición o el de coste de producción de tales bienes, mas todos los costes pendientes de realizar que sean necesarios para la ejecución del contrato.



Cuando se trate de bienes cuyo precio de adquisición o coste de producción no sea identificable de modo individualizado, se adoptará con carácter general el método del precio medio o coste medio debidamente ponderado. Los métodos FIFO, LIFO u otro análogo son aceptables y pueden adoptarse, si la empresa los considera mas convenientes para su gestión.

En casos excepcionales y para determinados sectores de actividad se podrán valorar ciertas materias primas y consumibles por una cantidad y valor fijos, cuando cumplan las siguientes condiciones:

- a) que se renueven constantemente;
- b) que su valor global y composición no varíen sensiblemente y,
- c) que dicho valor global sea de importancia secundaria para la empresa.

La aplicación de este sistema se especificará en la memoria, fundamentando su aplicación y el importe que significa esa cantidad y valor fijos.

14^a Diferencias de cambio en moneda extranjera.

1. Inmovilizado material e inmaterial.

Como norma general su conversión en moneda nacional se hará aplicando al precio de adquisición o al coste de producción el tipo de cambio vigente en la fecha en que los bienes se hubiesen incorporado al patrimonio.

Las amortizaciones y las provisiones por depreciación deberán calcularse, como norma general, sobre el importe resultante de aplicar el párrafo anterior.

2. Existencias.

Su conversión en moneda nacional se hará aplicando al precio de adquisición o al coste de producción el tipo de cam-

bio vigente en la fecha en que se produce cada adquisición. Y esta valoración será la que se utilice tanto si se aplica el método de identificación específica para la valoración de las existencias, como si se aplican los métodos de precio medio ponderado, FIFO, LIFO u otros análogos.

Se deberá dotar la provisión cuando la valoración así obtenida exceda del precio que las existencias tuvieran en el mercado en la fecha de cierre de cuentas. Si dicho precio de mercado está fijado en moneda extranjera se aplicará para su conversión en moneda nacional el tipo de cambio vigente en la referida fecha.

3. Valores mobiliarios.

Su conversión en moneda nacional se hará aplicando al precio de adquisición el tipo de cambio vigente en la fecha en que los valores mobiliarios se hubieran incorporado al patrimonio. La valoración así obtenida no podrá exceder de la que resulte de aplicar el tipo de cambio, vigente en la fecha de cierre, al valor que tuvieran los títulos en el mercado.

4. Tesorería.

La conversión en moneda nacional de la moneda extranjera y otros medios líquidos en poder de la empresa se hará aplicando el tipo de cambio vigente en la fecha de incorporación al patrimonio. Al cierre del ejercicio figurarán en el balance de situación al tipo de cambio vigente en ese momento.

Si como consecuencia de esta valoración resultara una diferencia de cambio negativa o positiva, se cargará o abonará, respectivamente al resultado del ejercicio.

5. Créditos y débitos.

La conversión en moneda nacional de los créditos y débitos en moneda extranjera se realizará aplicando el tipo de

cambio vigente en la fecha de la operación. Al cierre del ejercicio se valorarán al tipo de cambio vigente en ese momento. En los casos de cobertura de cambio (seguro de cambio o cobertura similar), se considerará únicamente la parte de riesgo no cubierto.

Las diferencias de cambio positivas o negativas de cada débito o crédito se clasificarán en función del ejercicio de vencimiento y de la moneda. A estos efectos, se agruparán aquellas monedas que, aún siendo distintas, reúnan los siguientes requisitos: que gocen de convertibilidad oficial en España y que tengan un comportamiento similar en el mercado.

6. Normas especiales.

Por aplicación del principio del precio de adquisición, las diferencias de cambio en moneda extranjera no deben considerarse como rectificaciones del precio de adquisición o del coste de producción. No obstante, cuando las diferencias de cambio se produzcan en préstamos en moneda extranjera a plazo superior a un año y destinados a la financiación específica del inmovilizado, podrá optarse por incorporar la pérdida o ganancia potencial como mayor o menor coste de los activos correspondientes siempre que se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- Que la deuda generadora de las diferencias se haya utilizado inequívocamente para adquirir un activo inmovilizado concreto y perfectamente identificable.
- Que el período de instalación de dicho inmovilizado sea superior a doce meses.
- Que la variación en el tipo de cambio se produzca antes que el inmovilizado se encuentre en condiciones de funcionamiento.
- Que el importe resultante de la incorporación al coste no supere en ningún caso el valor de merca-

do o de reposición del inmovilizado.

Los importes capitalizados de acuerdo con esta opción tendrán la consideración de un elemento más del coste del inmovilizado material y, por consiguiente, estarán sujetos a amortización y provisión, en su caso.

Podrán existir también normas especiales aplicables a industrias o sectores específicos con grandes endeudamientos a largo plazo en moneda extranjera. Estas situaciones concretas serán analizadas en las correspondientes adaptaciones sectoriales o en otra normativa de aplicación específica a estas situaciones.

15ª Impuesto sobre el valor añadido.

El IVA soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los bienes de inversión o del circulante, así como de los servicios, que sean objeto de las operaciones gravadas por el impuesto. En el caso de autoconsumo interno (producción propia con destino al inmovilizado de la empresa) el IVA no deducible se adicionará al coste de los respectivos bienes de inversión.

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

16ª Impuesto sobre sociedades.

Para la contabilización del impuesto sobre sociedades, se considerarán las diferencias que puedan existir entre el resultado contable y el resultado fiscal, entendido éste como la base imponible del impuesto, siempre que se deban a las siguientes causas:

- Diferencias en la definición de los gastos e

ingresos entre el ámbito económico y el tributario.

- Diferencias entre los criterios temporales de imputación de ingresos y gastos utilizados en los indicados ámbitos.
- La admisión en el ámbito fiscal de la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

A estos efectos, se pueden distinguir las siguientes diferencias:

- "Diferencias permanentes": las producidas entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos del ejercicio que no revierten en períodos subsiguientes, excluidas las pérdidas compensadas.
- "Diferencias temporales": las existentes entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos del ejercicio cuyo origen está en los diferentes criterios temporales de imputación empleados para determinar ambas magnitudes y que por lo tanto revierten en períodos subsiguientes.
- Las "pérdidas compensadas", a efectos de la determinación de la base imponible.

El gasto a registrar por el impuesto sobre sociedades se calculará sobre el resultado económico antes de impuestos, modificado por las "diferencias permanentes".

Las diferencias temporales y las pérdidas compensadas no modificarán el resultado económico a efectos de calcular el importe del gasto por el impuesto sobre sociedades del ejercicio.

La existencia de pérdidas compensables fiscalmente

dará origen a un crédito impositivo que representa un menor impuesto a pagar en el futuro.

Para la contabilización del impuesto sobre sociedades, habrá que considerar además que las bonificaciones y deducciones en la cuota del impuesto, excluidas las retenciones y pagos a cuenta, se considerarán como una minoración en el importe del impuesto sobre sociedades devengado.

De acuerdo con los criterios anteriores, el importe a contabilizar por el impuesto sobre sociedades devengado en el ejercicio se calculará realizando las siguientes operaciones:

- Se obtendrá el "resultado contable ajustado", que es el resultado económico antes de impuestos del ejercicio más o menos las diferencias permanentes que correspondan al mismo.
- Se calculará el importe del "impuesto bruto", aplicando el tipo impositivo correspondiente al ejercicio sobre el resultado contable ajustado.
- Finalmente, del importe del impuesto bruto, según sea positivo o negativo, se restará o sumará, respectivamente, el de las bonificaciones y deducciones en la cuota, excluidas las retenciones y los pagos a cuenta, para obtener el impuesto sobre sociedades devengado.

El crédito impositivo como consecuencia de la compensación fiscal de pérdidas se calculará aplicando el tipo impositivo del ejercicio a la base imponible negativa del mismo.

Las diferencias entre el impuesto sobre sociedades a pagar y el gasto por dicho impuesto, así como el crédito impositivo por la compensación fiscal de pérdidas, se registrarán en las cuentas 4740 "Impuesto sobre beneficios anticipado", 4745 "Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio" y

478 "Impuesto sobre beneficios diferido".

Cuando la modificación de la legislación tributaria o la evolución de la situación económica de la empresa den lugar a una variación en el importe de los impuestos anticipados, créditos impositivos e impuestos diferidos, se procederá a ajustar el saldo de las cuentas antes mencionadas, computándose en resultados el ingreso o el gasto, según corresponda, que se derive de dicho ajuste.

De acuerdo con el principio de prudencia, solo se contabilizarán en las cuentas 4740 y 4745 los impuestos anticipados y créditos impositivos cuya realización futura esté razonablemente asegurada, y de darán de baja aquellos otros sobre los que surjan dudas lógicas acerca de su futura recuperación.

No obstante lo anterior, se podrá considerar como ingreso o gasto la parte de gravamen que corresponda a las diferencias permanentes; asimismo, se podrán considerar como ingresos las deducciones y bonificaciones en la cuota, excluidas las retenciones y los pagos a cuenta. Estos ingresos y gastos podrán ser objeto de periodificación con criterios razonables.

17^a Compras y otros gastos.

En la contabilización de la compra de mercaderías y demás bienes para revenderlos se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

- a) Los gastos de compras, incluidos los transportes y los impuestos que recaigan sobre las adquisiciones, con exclusión del IVA soportado deducible, se cargarán en la respectiva cuenta del subgrupo 60.
- b) Los descuentos y similares incluidos en factura

que no obedezcan a pronto pago se considerarán como menor importe de la compra.

- c) Los descuentos y similares que le sean concedidos a la empresa por pronto pago, incluidos o no en factura, se considerarán ingresos financieros, contabilizándose en la cuenta 765.
- d) Los descuentos y similares que se basen en haber alcanzado un determinado volumen de pedidos se contabilizarán en la cuenta 609.
- e) Los descuentos y similares posteriores a la recepción de la factura originados por defectos de calidad, incumplimiento de los plazos de entrega u otras causas análogas se contabilizarán en la cuenta 608.
- f) La contabilización de los envases cargados en factura por los proveedores, con facultad de su devolución queda expuesta en la cuenta 406.

En la contabilización de gastos por servicios serán de aplicación las reglas a) a e).

18ª Ventas y otros ingresos.

En la contabilización de la venta de bienes se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

- a) Las ventas se contabilizarán sin incluir los impuestos que gravan estas operaciones. Los gastos inherentes a las mismas, incluidos los transportes a cargo de la empresa, se contabilizarán en las cuentas correspondientes del grupo 6, sin perjuicio de lo establecido en las reglas d) y e) siguientes.

- b) Los descuentos y similares incluidos en factura que no obedezcan a pronto pago se considerarán como menor importe de la venta.
- c) Los descuentos y similares que sean concedidos por la empresa por pronto pago, estén o no incluidos en factura, se considerarán gastos financieros, contabilizándose en la cuenta 665.
- d) Los descuentos y similares que se basen en haber alcanzado un determinado volumen de pedidos se contabilizarán en la cuenta 709.
- e) Los descuentos y similares posteriores a la emisión de la factura originados por defectos de calidad, incumplimiento de los plazos de entrega u otras causas análogas se contabilizarán en la cuenta 708.
- f) La contabilización de los envases cargados en factura a los clientes, con facultad de su recuperación, queda expuesta en la cuenta 436.

En la contabilización de ingresos por servicios serán de aplicación las reglas a) a e).

19ª Aportaciones a fondos de pensiones.

En la contabilización de las aportaciones a fondos de pensiones se incluirán los gastos devengados, por las estimaciones realizadas según cálculos actuariales, con el objeto de nutrir los fondos internos necesarios para cubrir las obligaciones legales o contractuales, sin perjuicio de la imputación al fondo de los rendimientos financieros generados a su favor.

20ª Subvenciones de capital.

Las subvenciones de capital de cualquier clase se valorarán por el importe concedido cuando tengan carácter de no reintegrables. A estos efectos serán no reintegrables aquellas en las que ya se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión o en su caso, no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento.

Las recibidas con carácter no reintegrable se imputarán al resultado del ejercicio en proporción a la depreciación experimentada durante el período por los activos financiados con dichas subvenciones.

21ª Desarrollo de normas de valoración.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá desarrollar las normas de valoración obligatorias. Asimismo, podrá completar y adaptar las normas contenidas en el número 2 anterior en atención a las condiciones del sujeto contable y de las operaciones, hechos económicos o elementos patrimoniales no contemplados en este apartado; estas normas tendrán carácter obligatorio.

22ª Normas de valoración facultativas.

Se podrán aplicar normas de valoración facultativas cuando las operaciones o hechos económicos no estén contemplados en las normas de valoración obligatorias. A estos efectos se utilizarán como normas valorativas de carácter facultativo las que hayan sido emitidas por organizaciones nacionales o internacionales o las que hayan sido aceptadas con generalidad por los profesionales nacionales mediante declaraciones expresas de organizaciones en que estén encuadrados; siempre que en todo caso cumplan los dos requisitos siguientes:

- a) Que no sean contrarios a las normas de valoración obligatorias ni a los principios contables establecidos en la primera parte de este texto.

b) Que permitan la obtención de la imagen fiel.

Por otra parte las reglas de valoración prevista por el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas se encuentran contenidas en los artículos 193 a 198 siguientes:

Principios generales sobre la valoración. La valoración de los elementos integrantes de las distintas partidas que figuren en las cuentas anuales deberá realizarse conforme a lo establecido en el Código de Comercio y a lo específicamente dispuesto en los artículos siguientes.

Gastos de establecimiento y otros.

1.- Los gastos de establecimiento y los de investigación y desarrollo susceptibles de ser recogidos como activos deberán amortizarse en un plazo máximo de cinco años.

2.- El fondo de comercio únicamente podrá figurar en el activo del balance cuando se haya adquirido a título oneroso.

Su amortización, que deberá realizarse de modo sistemático, no podrá exceder del periodo durante el cual dicho fondo contribuya a la obtención de ingresos para la sociedad, con el límite máximo de diez años.

Cuando la amortización supere los cinco años, deberá recogerse en la memoria la oportuna cuantificación.

3.- Hasta que las partidas anteriormente indicadas no hayan sido amortizadas por completo se prohíbe toda distribución de beneficios, a menos que el importe de las reservas disponibles sea, como mínimo, igual al importe de los gastos no amortizados.

Valoraciones del inmovilizado.

1.- Los elementos del activo inmovilizado deberán

valorarse al precio de adquisición o al coste de producción, conforme a lo establecido en el Código de Comercio.

2.- Las correcciones de valor se efectuarán conforme a los siguientes criterios:

- a) Las inmovilizaciones financieras deberán ser objeto de correcciones de valor con el fin de darles el valor inferior que se les debe atribuir en la fecha de cierre del balance.
- b) Los elementos del activo inmovilizado, con independencia de que su utilización sea limitada o no en el tiempo, deberán ser objeto de correcciones de valor con el fin de darles el valor inferior que a la fecha de cierre del balance se les atribuya, si se prevé que la depreciación será duradera.
- c) Las correcciones de valor mencionadas en las letras a) y b) deberán llevarse a la cuenta de pérdidas y ganancias y ser indicadas de forma separada en la memoria, salvo que ya aparezcan en esta forma en la propia cuenta de pérdidas y ganancias.
- d) La valoración conforme al valor inferior mencionado en las letras a) y b) precedentes no podrá mantenerse cuando las razones que motivaron las correcciones de valor hubiesen dejado de existir.

3.- Deberá indicarse en la memoria, con la debida justificación, el importe de la diferencia que pueda producirse entre la valoración contable y las que corresponderían por correcciones de valor excepcionales de los elementos del activo inmovilizado que sean debidas solamente a la aplicación de la legislación fiscal.

4.- En el caso de que se incluyan en el coste de

producción del inmovilizado los intereses de los préstamos destinados a financiar su fabricación, se hará constar esta circunstancia en la memoria.

Valoraciones del circulante.

1.- Los elementos del activo circulante deberán valorarse al precio de adquisición o al coste de producción, conforme a lo establecido en el Código de Comercio.

2.- Sobre la base de una apreciación comercial razonable, se efectuarán correcciones valorativas en el caso de que fueran necesarias para evitar que, en un próximo futuro, la valoración de los elementos del activo circulante tuviera que modificarse.

El importe de tales correcciones se inscribirá por separado en la cuenta de pérdidas y ganancias.

La valoración inferior no podrá mantenerse si hubieran dejado de existir las razones que motivaron las correcciones.

3.- Deberá indicarse en la memoria, con la debida justificación el importe de la diferencia que pueda producirse entre la valoración contable y la que correspondería por correcciones de valor excepcionales de los elementos del activo circulante que sean debidas solamente a la aplicación de la legislación fiscal.

Prima por reembolso de deudas.

1.- En el caso de que la cantidad a reembolsar en concepto de deudas sea superior a la recibida, la diferencia deberá figurar separadamente en el activo del balance.

2.- Dicha diferencia deberá amortizarse con cantidades anuales razonables y a lo sumo en el momento en que se reembolse la deuda.

Importe de ciertas provisiones.

1.- El importe de las provisiones para riesgos y gastos no podrá superar las necesidades para las que se constituyan.

2.- Las provisiones que figuren en el balance en la partida 'Otras provisiones', se especificarán en la memoria cuando sean de cierta importancia.

CUENTAS ANUALES

1ª. Documentos que integran las cuentas anuales.

1. Las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria. Estos documentos forman una unidad y deben ser redactados con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad, de conformidad con el Código de Comercio, con lo previsto en el Texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y con este Plan General de Contabilidad.

2ª. Formulación de cuentas anuales.

1. Las cuentas anuales deberán ser formuladas por el empresario o los administradores en el plazo máximo de tres meses, a contar desde el cierre del ejercicio. A estos efectos, las cuentas anuales deberán ser firmadas por el empresario o todos los administradores, según corresponda; si faltara la firma de alguno de ellos se hará expresa indicación de la causa.

2. El balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria deberán estar identificados. Se indicará de forma clara y en cada uno de dichos estados, la empresa a que corresponden y el ejercicio al que se refieren.

3. Las cuentas anuales se elaborarán expresando sus valores en pesetas; no obstante lo anterior, podrán expresarse los valores en miles o en millones de pesetas cuando la magnitud de las cifras así lo aconseje; en este caso deberá indicarse esta circunstancia en las cuentas anuales; en todo caso, deberán redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

3ª. Estructura de las cuentas anuales.

Las cuentas anuales de las sociedades anónimas, incluidas las laborales, de las sociedades de responsabilidad limitada y de las sociedades en comandita por acciones deberán adaptarse al esquema normal.

4ª. Cuentas anuales abreviadas.

1. Las sociedades señaladas en la norma 3ª podrán utilizar los esquemas de cuentas abreviados en los siguientes casos:¹

- a) Balance y memoria abreviados: las sociedades en las que a la fecha de cierre del ejercicio concurrían, al menos dos de las circunstancias siguientes:
- Que el total de las partidas del activo no supere 230 millones de pesetas. A estos efectos se entenderá por total activo el total que figura en el esquema general.
 - Que el importe neto de su cifra de negocios² sea inferior a 480 millones de pesetas.
 - Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 50.³

¹ Las sociedades no comprendidas en este apartado y los empresarios individuales formularán sus cuentas anuales aplicando los modelos abreviados.

² El importe de la cifra de negocios comprenderá los importes de la venta de los productos y de la prestación de servicios correspondientes a las actividades ordinarias de la sociedad, deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas, así como el impuesto sobre el Valor Añadido y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios. (Artículo 191 de la Ley de sociedades anónimas).

³ Los límites recogidos en el artículo 11 de la IV Directiva eran respectivamente: 1.550.000 ECUS, 3.200.000 ECUS y 50 el número de empleados.

- b) Cuenta de pérdidas y ganancias abreviada: Las sociedades en las que a la fecha de cierre del ejercicio concurren, al menos, dos de las circunstancias siguientes:
- Que el total de las partidas del activo no supere 920 millones de pesetas. A estos efectos se entenderá por total activo el total que figura en el esquema general.
 - Que el importe neto de su cifra anual de negocios sea inferior a 1.920 millones de pesetas.
 - Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 250.¹

Cuando una sociedad, en la fecha de cierre del ejercicio, pase a cumplir dos de las circunstancias antes indicadas o bien cese de cumplirlas; tal situación únicamente producirá efectos en cuanto a lo señalado en este apartado si se repite durante dos ejercicios consecutivos.

2. Las empresas con otra forma societaria no mencionadas en la norma anterior así como los empresarios individuales estarán obligados a formular, como mínimo, las cuentas anuales abreviadas.

54. Balance.

El balance, que comprende, con la debida separación, los bienes y derechos que constituyen el activo de la empresa y las obligaciones y los fondos propios que forman el pasivo de la misma deberá formularse teniendo en cuenta:

- a) En cada partida deberán figurar además de las

¹ Los límites del artículo 28 de la Directiva Comunitaria son: 6.200.000 ECUS, 12.800.000 ECUS y 250 personas empleadas de promedio, cifras, las primeras considerablemente mas elevadas que las adoptadas por el legislador español.

cifras del ejercicio que se cierra las correspondientes al ejercicio anterior. Cuando unas y otras no sean comparables, se procederá a adaptar los importes del ejercicio precedente, a efectos de su presentación en el ejercicio corriente

- b) No podrá modificarse la estructura de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán en la memoria.
- c) Podrán añadirse nuevas partidas a las previstas en los esquemas, normal y abreviado, siempre que su contenido no esté previsto en las existentes.
- d) Podrá hacerse una subdivisión mas detallada de las partidas que aparecen en los esquemas, tanto en el normal como en el abreviado.
- e) Podrán agruparse las partidas precedidas de números árabes, si sólo representan un importe irrelevante para mostrar la imagen fiel o si favorecen la claridad.
- f) No figurarán las partidas en las que no corresponda importe alguno en el ejercicio ni en el precedente.
- g) Las inversiones financieras con vencimiento no superior al año, figurarán en la agrupación D.IV del activo, "Inversiones financieras temporales".
- h) La financiación ajena con vencimiento no superior al año figurará en la agrupación E del pasivo, "Acreedores a corto plazo":

- i) Cuando existan provisiones para riesgos y gastos con vencimiento no superior al año se creará la agrupación F del pasivo, con la denominación de "Provisiones para riesgos y gastos a corto plazo".
- j) Para las cuentas deudoras por operaciones de tráfico con vencimiento superior al año se creará la agrupación B.VI del activo, con la denominación de "Deudores por operaciones de tráfico a largo plazo"; realizándose el desglose necesario.
- k) Las cuentas acreedoras por operaciones de tráfico con vencimiento superior al año figuraran en la agrupación D.VI del pasivo, con la denominación de "Acreedores por operaciones de tráfico a largo plazo", realizándose el desglose necesario.
- l) Los créditos y deudas con empresas del grupo o asociadas, cualquiera que sea su naturaleza, figurarán en partidas del activo o pasivo correspondientes, con separación de las que no correspondan a empresas del grupo o asociadas, respectivamente.
- m) La clasificación entre corto y largo plazo se realizará teniendo en cuenta el plazo previsto para su vencimiento o para su enajenación o cancelación. Se considerará largo plazo cuando sea superior a un año contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio.

M O D E L O D E B A L A N C E A B R E V I A D O

Nº de cuenta	A C T I V O	Ejercicio N.	Ejercicio N-1
190,191,192 193,194,195,196	A). Accionistas (socios) por desembolsos no exigidos		
	Total A.....		
	B) Inmovilizado		
20	I. Gastos de establecimiento		
21, (281), (291)	II. Inmovilizaciones inmateriales		
22, 23, (282) (292)	III. Inmovilizaciones materiales		
240, 241, 242, 243 244, 245, 246, 247 250, 251, 252, 253 254, 256, 257, 258 26, (293), (294), (295) (296) (297) (298)	IV. Inmovilizaciones financieras		
198	V. Acciones propias		
	Total B.....		
27	C. Gastos a distribuir entre varios ejercicios		
	Total C.....		
	D. Activo circulante		
558	I. Accionistas por desembolsos exigidos		
30, 31, 32, 33, 34 35, 36, (39), 407	II. Existencias		
430, 431, 432, 433 435, (436), 44, 460 470, 471, 472, 473 474, (490), 544, 551, 552, 553, 559	III. Deudores		
53, 540, 541, 542 543, 546, 547, 548,	IV. Inversiones financieras temporales		

15491,565,566, (59)			
57	V. Tesorería		
180,580	VI. Ajustes por periodificación		
	Total D.....		
	TOTAL GENERAL (A+B+C+D).....		

M O D E L O D E B A L A N C E A B R E V I A D O

Nº de cuenta	P A S I V O	Ejercicio N.	Ejercicio N-1
	A). Fondos propios		
10	I. Capital suscrito		
110	II. Prima de emisión		
111	III. Reserva de revalorización		
112,113,114,115 116,117,118,119	IV. Reservas		
120,(121),122	V. Resultados negativos de ejercicios anteriores		
129	VI. Pérdidas y ganancias (Beneficio o pérdida)		
(1557)	VII. Dividendo a cuenta entregado en el ejercicio		
	Total A.....		
13	B). Ingresos a distribuir en varios ejercicios		
	Total B.....		
14	C). Provisiones para riesgos y gastos		
	Total C.....		
15,16,17,18	D). Acreedores a largo plazo		

	Total D.....		
400,401,402,403	E). Acreedores a corto plazo		
(406),41,437			
465,475,476,477			
478,485,499,50,			
51,52,551,552			
553,555,560,			
561,585			
	Total E.....		
	TOTAL GENERAL (A+B+C+D+E).....		

M O D E L O D E B A L A N C E N O R M A L

Nº de cuenta	A C T I V O	Ejercicio N.	Ejercicio N-1
190,191,192	A). Accionistas (socios) por desembolsos no exigidos		
193,194,195,196	Total A.....		
	B) Inmovilizado		
20	I. Gastos de establecimiento		
	II. Inmovilizaciones inmateriales		
210	1. Gastos de investigación y desarrollo		
211,212	2. Concesiones, patentes, licencias, marcas y similares		
	2a) Adquiridos a título oneroso		
	2b) Creados por la empresa		
213	3. Fondo de comercio		
214	4. Derechos de traspaso		
215	5. Aplicaciones informáticas		
219	6. Anticipos		
(291)	7. Provisiones		
(281)	8. Amortizaciones		
	III. Inmovilizaciones materiales		

220,221	1. Terrenos y construcciones		
222,223	2. Instalaciones técnicas y maquinaria		
224,225,226	3. Otras instalaciones, utillaje y mobiliario		
23	4. Anticipos e inmobilizaciones materiales en curso		
227,228,229	5. Otro inmobilizado		
(292)	6. Provisiones		
(282)	7. Amortizaciones		
	IV. Inmovilizaciones financieras		
240	1. Participaciones en empresas del grupo		
242	2. Créditos a empresas del grupo		
244	2a) Valores de empresas del grupo		
246	2b) Otros créditos a empresas del grupo		
248	2c) Créditos por intereses		
243	3. Participaciones en empresas asociadas		
245	4. Créditos a empresas asociadas		
247	4a) Valores de empresas asociadas		
	4b) Otros créditos a empresas asociadas		
	4c) Créditos por intereses		
250	5. Valores que tengan carácter de inmobilizaciones		
251	5a) Participaciones en capital		
256	5b) Valores de renta fija		
	5c) Intereses de valores de renta fija		
252,253,254,258	6. Otros créditos		
257	6a) Principal del crédito		
260,265	6b) Créditos por intereses		
(293), (295)	7. Depósitos y fianzas a largo plazo		
(294), (296)	8. Provisiones		
(297)	8a) De empresas del grupo		
(298)	8b) De empresas asociadas		
	8c) De otros valores mobiliarios		
	8d) De insolvencias		
198	V. Acciones propias		
	Total B.....		
27	C. Gastos a distribuir entre varios ejercicios		
	Total C.....		
	D. Activo circulante		
558	I. Accionistas por desembolsos exigidos		
	II. Existencias		
30	1. Comerciales		
31,32	2. Materias primas y otros aprovisionamientos		
33,34	3. Productos en curso y semiterminados		

35	4. Productos terminados		
36	5. Subproductos, residuos y materiales recuperados		
407	6. Anticipos		
(39)	7. Provisiones		
	III. Deudores		
430,431,435	1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios		
(436)			
432,551	2. Sociedades del grupo, deudores		
433,552	3. Sociedades asociadas, deudores		
44,553,559	4. Deudores varios		
460,544	5. Personal		
470,471,472	6. Administraciones públicas		
473,474			
(490)	7. Provisiones		
	IV. Inversiones financieras temporales		
530 (538)	1. Participaciones en empresas del grupo		
	2. Créditos a empresas del grupo		
532,534	2a) Valores y créditos de empresas del grupo		
536	2b) Créditos por intereses de empresas del grupo		
531 (539)	3. Participaciones en empresas asociadas		
	4. Créditos a empresas asociadas		
533,535	4a) Valores y créditos de empresas asociadas		
537	4b) Créditos por intereses de empresas asociadas		
	5. Cartera de valores a corto plazo		
540 (549)	5a) Participaciones en capital		
541	5b) Valores de renta fija		
546	5c) Intereses de valores de renta fija		
	6. Créditos		
542,543,548	6a) Principal del crédito		
547	6b) Créditos por intereses		
565,566	7. Depósitos y fianzas entregados a corto plazo		
	8. Provisiones		
(593) (595)	8a) De empresas del grupo		
(594) (596)	8b) De empresas asociadas		
(597)	8c) De valores mobiliarios		
(598)	8d) De insolvencias		
	V. Acciones propias a corto plazo		
57	VI. Tesorería		
480,580	VII. Ajustes por periodificación		
	Total D.....		
	TOTAL GENERAL (A+B+C+D).....		

M O D E L O D E B A L A N C E

Nº de cuenta	P A S I V O	Ejercicio N.	Ejercicio N-
	A). Fondos propios		
10	1. Capital suscrito		
110	II. Prima de emisión		
111	III. Reserva de revalorización		
	IV. Reservas		
112	1. Reserva legal		
115	2. Reservas para acciones propias		
114	3. Reservas para acciones de la sociedad dominante		
116	4. Reservas estatutarias		
113,117,118	5. Otras reservas		
	V. Resultados negativos de ejercicios anteriores		
120	1. Remanente		
11211	2. Resultados negativos de ejercicios anteriores		
122	3. Aportaciones de socios para compensación de pérdidas		
129	VI. Pérdidas y ganancias (Beneficio o pérdida)		
(557)	VII. Dividendo a cuenta entregado en el ejercicio		
	Total A.....		
	BI. Ingresos a distribuir en varios ejercicios		
130,131	1. Subvenciones de capital		
136	2. Diferencias positivas en cambio		
135	3. Otros ingresos a distribuir en varios ejercicios		
	Total B.....		
	CI. Provisiones para riesgos y gastos		

140	1. Provisiones para pensiones y obligaciones similares		
141	2. Provisiones para impuestos		
142,143	3. Otras provisiones		
144	4. Fondo de reversión		
	Total C.....		
	D). Acreedores a largo plazo		
	I. Emisiones de obligaciones		
150	1. Obligaciones no convertibles		
151	2. Obligaciones convertibles		
155	3. Otras deudas representadas en valores negociables		
170	II. Deudas con entidades de crédito		
	III. Deudas con empresas del grupo y asociadas		
160,162,164	1. Deudas con empresas del grupo		
161,163,165	2. Deudas con empresas asociadas		
	IV. Otros acreedores		
174	1. Deudas representadas por efectos a pagar		
	2. Otras deudas		
172	2a) Deudas transformables en subvenciones		
173	2b) Proveedores de inmoviliado		
171	2c) Otros		
180,185	3. Fianzas y depósitos recibidos a largo plazo		
	V. Desembolsos pendientes sobre acciones, no exigidos		
248	1. De empresas del grupo		
249	2. De empresas asociadas		
259	3. De otras empresas		
	Total D.....		
	E). Acreedores a corto plazo		
	I. Emisiones de obligaciones		
500	1. Obligaciones no convertibles		
501	2. Obligaciones convertibles		
505	3. Otras deudas representadas en valores negociables		
506	4. Intereses de obligaciones y otros valores		
	II. Deudas con entidades de crédito		

520	1. Préstamos y otras deudas		
526	2. Deuda por intereses		
	III. Deudas con sociedades del grupo y asociadas, a corto plazo		
	1. Deudas con sociedades del grupo		
402,510,517	1a) Préstamos y otras deudas		
514,551	1b) Intereses de deudas		
516	2. Deudas con sociedades asociadas		
403,511,513	2a) Préstamos y otras deudas		
515,552	2b) Intereses de deudas		
517			
	IV. Acreedores comerciales		
437	1. Anticipos recibidos por pedidos		
620,1406,410	2. Deudas por compras o prestaciones de servicios		
419			
401,411	3. Deudas representadas por efectos a pagar		
	V. Otras deudas no comerciales		
475,476,477,478	1. Administraciones públicas		
524	2. Deudas representadas por efectos a pagar		
465	3. Remuneraciones pendientes de pago		
509,514,523,525	4. Otras deudas		
553,555,556			
560,561	5. Fianzas y depósitos recibidos, a corto plazo		
499	VI. Provisiones para operaciones de tráfico		
485,585	VII. Ajustes por periodificación		
	Total E.....		
	TOTAL GENERAL (A+B+C+D+E).....		

B A L A N C E P L A N I. 973.

Antes de la aplicación del saldo de Pérdidas y ganancias.

A C T I V O	
I N N O V I L I Z A D O	
Material	
200	Terrenos y bienes naturales.....
292	menos provisión por depreciación.....
202	Edificios y otras construcciones.....
203	Maquinaria, instalaciones y utillaje.....
204	Elementos de transporte.....
205	Mobiliario y enseres.....
206	Equipos para procesos de información.....
207	Repuestos para inmovilizado.....
208	Otro inmovilizado material.....
209	Instalaciones complejas especializadas.....
280	menos amortización acumulada del inmovilizado material.....
230, 232, 233, 1	Inmovilizaciones en curso.....
236, 238, 239	
Inmaterial	
210	Concesiones administrativas.....
211	Propiedad industrial.....
212 y 213	Otros conceptos.....
281	menos amortización acumulada del inmovilizado inmaterial.....
Financiero	
240, 243, 250	Títulos con cotización oficial.....
241, 243, 251, 1	Títulos sin cotización oficial.....
252	
242	Otras participaciones en empresas.....
249, 259	Menos desembolsos pendientes sobre acciones y participaciones.....
244, 245, 246, 1	Préstamos.....
254, 255	
260, 261, 265, 1	Fianzas y depósitos constituidos.....
266	
293	menos provisión por depreciación de invers. finacs. permanentes....
295, 296	menos provisiones para insolvencias.....
Gastos amortizables	
270, 271	De constitución y de primer establecimiento.....
275	De emisión de obligs. y bonos y de formalización de préstamos.....
272, 273, 274, 1	Otros gastos amortizables.....
276, 277	
E X I S T E N C I A S	
30	Comerciales (mercaderías).....
31	Productos terminados.....

32	Productos semiterminados.....		
33	Subproductos y residuos.....		
34	Productos y trabajos en curso.....		
35	Materias primas y auxiliares.....		
36	Elementos y conjuntos incorporables.....		
37	Materiales para consumo y reposición.....		
38	Embalajes y envases.....		
39	menos provisiones por depreciación de existencias.....		
D E U D O R E S			
430,431	Clientes.....		
408,409	Anticipos a proveedores.....		
450,455	Efectos comerciales a cobrar.....		
407,440,460,1	Otros deudores por operaciones de tráfico.....		
470,471,472,1			
435,445	Clientes y deudores de dudoso cobro.....		
490,491	menos provisiones para insolvencias.....		
C U E N T A S F I N A N C I E R A S			
530,531,532	Títulos con cotización oficial.....		
531,533	Título sin cotización oficial.....		
539	menos desembolsos pendientes sobre acciones.....		
534	Préstamos a plazo corto.....		
535,540,645,1	Otras inversiones financieras temporales.....		
550,551,1			
592	menos provisiones para depreciación de invers. financ. temporales.....		
590,591	menos provisiones para insolvencias.....		
559	Dividendo activo a cuenta.....		
570,571	Caja.....		
572,573,574	Bancos e instituciones de crédito.....		
SITUACIONES TRANSITORIAS DE FINANCIACION			
190,191	Accionistas, desembolsos pendientes por suscripción de acciones.....		
193	Acciones propias en situaciones especiales.....		
195	Obligaciones y bonos emitidos, pendientes de suscripción.....		
196	Obligaciones y bonos emitidos y recogidos.....		
AJUSTES POR PERIDIFICACION			
400,406,581,1	Pagos anticipados e ingresos diferidos.....		
585,1			
R E S U L T A D O S			
890	Pérdidas y ganancias (pérdidas).....		
0	Cuentas de orden y especiales.....		

B A L A N C E P L A N I. 1971.

Antes de la aplicación del saldo de Pérdidas y ganancias.

P A S I V O	
C A P I T A L Y R E S E R V A S	
100	Capital social.....
103	Capital amortizado.....
110	Prima de emisión de acciones.....
111	Plusvalía por revalorización de activo.....
112	Cuenta de regularización (Ley 76/1.961).....
113	Reservas legales.....
114	Reservas especiales.....
115	Reservas estatutarias.....
116	Reservas voluntarias.....
117	Fondo de reversión.....
120	Remanente.....
131 y sqtes.	menos resultados negativos de ejercicios anteriores.....
S U B V E N C I O N E S E N C A P I T A L	
140 y sqtes.	Subvenciones concedidas.....
P R E V I S I O N E S	
120, 121	Para riesgos y para diferencias de cambio.....
122	Autoseguro.....
123	Por aceleración de amortizaciones.....
P R O V I S I O N E S	
290, 291	Para reparaciones y obras extraordinarias.....
492	Para responsabilidades.....
D E U D A S A P L A Z O S L A R G O Y M E D I O	
150, 151, 152,)	Obligaciones y bonos en circulación.....
153)	
160, 161, 170,)	Préstamos.....
171)	
165, 166, 175,)	Acreedores.....
176)	
180, 181, 185,)	Fianzas y depósitos recibidos.....
186)	
D E U D A S A P L A Z O C O R T O	
410, 401, 402,)	Proveedores.....
420)	

438,439	Anticipos de clientes.....			
475,476	Hacienda Pública y otras entidades públicas, por conceptos fiscales..			
477	Organismos de la Seguridad Social.....			
410,437,465	Otros acreedores por operaciones de tráfico.....			
162,500	Préstamos recibidos.....			
167,505,510,3				
511,512,513,3	Acreedores no comerciales.....			
551,555				
	AJUSTES POR PERIODIFICACION			
481,485,580,3	Pagos diferidos e ingresos anticipados.....			
586				
	R E S U L T A D O S			
890	Pérdidas y Ganancias (beneficios).....			
0	Cuentas de orden y especiales.....			

6ª. Cuenta de pérdidas y ganancias.

La cuenta de pérdidas y ganancias, que comprende, con la debida separación, los ingresos y los gastos del ejercicio y, por diferencia, el resultado del mismo, se formulará teniendo en cuenta que:

- a) En cada partida deberán figurar además de las cifras del ejercicio que se cierra, las correspondientes al ejercicio anterior. A estos efectos, cuando unas y otras no sean comparables, bien por haberse producido una modificación en la estructura de la cuenta de pérdidas y ganancias bien por realizarse un cambio de imputación, se deberá proceder a adaptar los importes del ejercicio precedente, a efectos de su presentación en el ejercicio corriente.
- b) No podrá modificarse la estructura de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán en la memoria.

- c) Podrán añadirse nuevas partidas a las previstas en los esquemas, normal y abreviado, siempre que su contenido no esté previsto en las existentes.
- d) Podrá hacerse una subdivisión mas detallada de las partidas que aparecen en los esquemas, tanto normal como en el abreviado.
- e) Podrán agruparse las partidas precedidas de números árabes, si sólo representan un importe irrelevante para mostrar la imagen fiel o si favorecen la claridad.
- f) No figurarán las partidas a las que no corresponda importe alguno en el ejercicio ni en el precedente.
- g) Los gastos financieros de deudas a largo plazo con vencimiento a corto figurarán en el debe, en la agrupación 8 "Otros gastos financieros y gastos asimilados".

III. BENEFICIOS DE LAS ACTIVIDADES INVENTARIADAS (19-4111-01-011).....		IIA. PERDIDAS DE LAS ACTIVIDADES INVENTARIADAS (19-4111-01-011).....	
611,617,379.1	4. Variación de las provisiones de inventariado (material) y material)	779,271,272	4. Beneficios en enajenación de inventariado
679,676,672,673	10. Pérdidas procedentes del inventariado	779	5. Beneficios por operaciones con acciones y obligaciones propias
674	11. Pérdidas por operaciones con acciones y obligaciones propias	775	6. Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio
676	12. Gastos extraordinarios	776	7. Ingresos extraordinarios
679	13. Gastos y pérdidas de otros ejercicios	779	8. Ingresos y beneficios de otros ejercicios
	IV. RESULTADOS ESTADONORMALES POSITIVOS (19-4111-01-012-01-013-014-015-016-017-018).....		IX. RESULTADOS ESTADONORMALES NEGATIVOS (19-4111-011-012-013-014-05-06-07-08).....
	V. BENEFICIOS ANTES DE IMPUESTOS (1111-017-0111-012).....		PERDIDAS ANTES DE IMPUESTOS (1111-017-0111-012).....
639,633,633	14. Impuesto sobre sociedades		
...	15. Otros impuestos		
	VI. RESULTADO DEL EJERCICIO (DÍGITO NEGATIVO) (01-011-012).....		VII. RESULTADO DEL EJERCICIO (PERDIDAS) (01-011-012).....

* Con signo positivo o negativo según se salda

MODELO DE CUENTA DE PERDIDAS Y GANANCIAS

EJERCICIO.....

Nº de Cuenta	D E B E	Ejercicio		Nº de Cuenta	C A R G A	Ejercicio	
		0	1-1			0	1-1
	11. GASTOS				11. INGRESOS		
710,711,717	1. Reducción de existencias de productos terminados y en curso de fabricación			700,701,702	1. Ingreso neto de la cifra de negocios		
711	2. Depreciaciones			703,704	a) Ventas		
600,6000	a) Consumo de mercancías			705	b) Prestaciones de servicios		
6050	a1) Compras			710,711,712	2. Ingreso de las existencias de productos terminados y en curso de fabricación		
610*	a2) Variación de existencias			72	3. Trabajos efectuados por la empresa para sí, inutilizado		
601,601,6001	b) Consumo de materias primas y otros materiales consumibles			73	4. Otros ingresos de explotación		
6002,60021	b1) Compras			74	a) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente		
6003,60031	b2) Variación de existencias			75	b) Subvenciones		
611*,611*	c) Otros gastos enteros			76	c) Exceso de provisiones de riesgos y gastos		
600	3. Gastos de personal			77			
610,611	a) Sueldos, salarios y asimilados			78			
612,613	b) Cargas sociales			79			
613	b1) Cargas sociales						
614,614,612	b2) Operaciones y dotaciones para pensiones						
615,615,612	4. Dotaciones para amortizaciones de inutilizado						
616,6161	5. Variación de las provisiones de circulante						
617,6171	a) Variación de provisiones de existencias						
618	b) Variación de provisiones y pérdidas de créditos incobrables						
619,6191	b1) Trámites						
620,6201	b2) Variación de provisión para incobrables						
625,6251	c) Variación de otras provisiones de créditos						
62	6. Otros gastos de explotación						
631,631,6301	a) Servicios exteriores						
630	b) Tributos						
631,631	c) Otros gastos de gestión corriente						
	8. GASTOS DE EXPLORACION (11-12-13-14-15-16-17-18-19-20-21-22-23-24-25-26)				1. INGRESOS DE EXPLORACION (11-12-13-14-15-16-17-18-19-20-21-22-23-24)		
	7. Gastos financieros por deudas a largo plazo				5. Ingresos de participaciones en capital		

6411,6429	a) Con empresas del grupo	7100	a) Con empresas del grupo	
6431,6432	b) Con empresas asociadas	7400	b) Con empresas asociadas	
6433,6433	c) Con terceros	7401	c) Con empresas fuera del grupo	
6438,6439,6450:	6. Otros gastos financieros y gastos relacionados		6. Ingresos de otros valores mobiliarios y de créditos del activo inmovilizado	
6433,6441,6451	a) Por deudas con empresas del grupo	7610,7620	a) De empresas del grupo	
6432,6433	b) Por deudas con empresas asociadas	7611,7619	b) De empresas asociadas	
6442,6453	c) Por deudas con terceros y gastos asociados	7613,7613	c) De empresas fuera del grupo	
645,647	d) Pérdidas de inversiones financieras temporales	7630,7650	7. Otros intereses e ingresos relacionados	
	9. Variación de las provisiones de inversiones financieras	7631,7651	a) De empresas del grupo	
696,697,698:	a) De valores mobiliarios y de créditos a largo plazo	7632,7652	b) De empresas asociadas	
697		764	c) Otros intereses	
696,699,699:	b) De valores mobiliarios y de créditos a corto plazo	768	d) Beneficios en inversiones financieras temporales	
699			8. Diferencias por tipos de cambio	
616	10. Diferencias negativas de cambio			
	11. RESULTADOS FINANCIEROS POSITIVOS (65-96-97-98-11-12-13-14)		11. RESULTADOS FINANCIEROS NEGATIVOS (17-18-19-20-25-26-27-28)	
	111. BENEFICIOS DE LAS ACTIVIDADES OPERATIVAS (61-62-63-64)		111. PERDIDAS DE LAS ACTIVIDADES OPERATIVAS (61-62-63-64)	
691,692,693:	11. Variación de las provisiones de inmovilizado material y no material	720,721,722	9. Beneficios en evaluación de inmovilizado	
693		724	10. Beneficios por operaciones con acciones y obligaciones propias	
678,679,677	12. Pérdidas procedentes del inmovilizado	725	11. Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio	
678			12. Ingresos extraordinarios	
679	13. Pérdidas por operaciones con acciones y obligaciones propias	726	13. Ingresos y beneficios de otros ejercicios	
677	14. Gastos extraordinarios	727		
679	15. Gastos y pérdidas de otros ejercicios	728		
	79. RESULTADOS EXTRAORDINARIOS POSITIVOS (68-69-70-71-72-73-74-75-76-77-78)		79. RESULTADOS EXTRAORDINARIOS NEGATIVOS (81-82-83-84-85-86-87-88-89-90-91-92-93)	
	7. BENEFICIOS ANTES DE IMPUESTOS (617-627-637-647)		7. PERDIDAS ANTES DE IMPUESTOS (617-627-637-647)	
696,697,698:	16. Supuesto sobre sociedades			
697	17. Otros impuestos			
	72. RESULTADO DEL EJERCICIO (BENEFICIO O PERDIDA) (61-62-63-64)		72. RESULTADO DEL EJERCICIO (PERDIDA O GANANCIA) (61-62-63-64)	

* Con signo positivo o negativo según su saldo.



Cuenta de Pérdidas y Ganancias funcional.

N.º CUENTAS	CONCEPTOS	EJERCICIO N		EJERCICIO N-1	
		Importe	%	Importe	%
70, 752, 753, 754, 755, 729, 790 71 73 74	Ventas Netas, Prestación de Servicios y otros ingresos de Explotación ± Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación ± Trabajos efectuados por la empresa para su inmovilizado + Subvenciones a la explotación = VALOR DE LA PRODUCCION				
600, 601, 602, (608), (609) 61	- Compras netas ± Variación de Existencias mercaderías, materias primas y otras materias consumibles				
603, 620, 622, 623, 624, 625, 626, 627, 628, 629, 631 634, (638), (639), 639	- Gastos externos y de explotación = VALOR AÑADIDO DE LA EMPRESA				
621, 651 751 64	- Otros gastos + Otros ingresos - Gastos de Personal = RESULTADO BRUTO DE EXPLOTACION				
680, 681, 682 690	- Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado - Dotaciones al fondo de reversión				
650, 693, (793), 694, (794), 695, (795)	- Insolvencias de créditos y variación de las provisiones de tráfico = RESULTADO NETO DE EXPLOTACION				
76 661, 662, 663, 664, 665, 666, 667, 669 696, (796), 697, (797), 698, (798), 699, (799), 668	+ Ingresos financieros - Gastos financieros - Dotaciones para amortizaciones y provisiones financieras = RESULTADO DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS				
77 67 691, (791), 692, (792)	+ Beneficios procedentes del inmovilizado e ingresos excepcionales - Pérdidas procedentes del inmovilizado y gastos excepcionales - Variación de las provisiones de inmovilizado inmaterial y material = RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS				
630, 633, (637)	± Impuestos sobre Sociedades = RESULTADO DESPUES DE IMPUESTOS (BENEF. O PERD.)				

El plan de 1.973 preveía, a este respecto, la elaboración y presentación de los siguientes estados financieros:

80. E X P L O R A C I O N

D E B E		H A B E R	
30/39	Existencias, saldos iniciales.....	30/38	Existencias, saldos finales.....
39	Provisiones por depreciación de existencias, dot. ejercicio.....	39	Provisiones por depreciación de existencias, dot. ej. anterior..
600/607	Compras.....	700/707,1	Ventas.....
608	menos devoluc. de compras.....	71,72 1	
61	Gastos de personal.....	708	menos devoluciones de ventas....
62	Gastos financieros.....	73	Ingresos accesorios de la explot..
63	Tributos.....	74	Ingresos financieros.....
64	Trabajos, suministros y servicios exteriores.....	75	Subvenciones a la explotación.....
65	Transportes y fletes.....	76	Trabajos realizados por la empresa para su inmovilizado.....
66	Gastos diversos	79	Provisiones aplicadas a su finalidad.....
68	Amortizaciones	609	'Rappels' por compras.....
69	Provisiones.....		Saldo deudor.....
407	Envases a devolver a proveedores (deteriorados o extraviados)....		
239	Investigaciones, estudios y proyectos en curso (de carácter negativo amort. en un solo ejer.).		
24,25,43,1	Insolvencias definitivas sin dotación en la prov. correspond.....		
44,45,53 1	'Rappels' por ventas.....		
709			
	Saldo acreedor.....		
	Total.....		Total.....

12. RESULTADOS EXTRAORDINARIOS

D E B E			H A B E R		
196	Diferencias entre el importe de la adquisición y el de reembolso de títulos de renta fija emitidos - por la propia empresa.....		150/159	Diferencias entre el importe de la adquisición y el de reembolso de títulos de renta fija emitidos - por la propia empresa.....	
193	Diferencia negativa compraventa de acciones propias (art. 47, Ley de Sociedades Anónimas).....		193	Diferencia positiva compraventa de acciones propias (art. 47, Ley de Sociedades Anónimas).....	
20/23	Pérdidas producidas en la enajenación de elementos del Inmovil...		180,181,520	Por incumplimiento de las obligaciones fianzadas.....	
20, 23	Pérdidas extraordinarias sufridas por bienes del inmovilizado.....		20/23	Beneficios obtenidos en la enajenación de elementos del inmovil...	
230, 211, 1 213, 213 1	Pérdidas o depreciaciones, parciales o totales, de inmovilizado inmaterial.....		292	Aplicación Provisión por depreciación de terrenos.....	
260, 261, 540	Por incumplimiento de obligaciones fianzadas.....			Saldo deudor.....	
236	Prima de amortización registrada en gastos financieros diferidos correspondiente a valores de renta fija emitidos por la empresa, adquiridos por compra.....				
292	Dotación anual provisión por depreciación de terrenos.....				
	Saldo acreedor.....				
	Total.....			Total.....	

8.3. RESULTADOS DE LA CARTERA DE VALORES

D E B E			H A B E R		
240/243,250/ 252,530/533	Por los de carácter negativo, en operaciones de enajenación.....		240/243,250/ 252,530/533	Por los de carácter positivo, en operaciones de enajenación.....	
293,592	Dotaciones en el ejercicio a las provisiones para depreciación de inversiones financieras.....		293,592	Dotaciones ejercicio anterior a las provisiones para depreciación de inversiones financieras.....	
	Saldo acreedor.....			Saldo deudor.....	
	Total.....			Total.....	

8.9. PERDIDAS Y GANANCIAS

D E B E			H A B E R		
80	Explotación (saldo deudor).....		84	Explotación (saldo acreedor).....	
82	Resultados extraordinarios (saldo deudor).....		82	Resultados extraordinarios (saldo acreedor).....	
83	Resultados de la Cartera de valores (saldo deudor).....		83	Resultados de la Cartera de Valores (saldo acreedor).....	
	Beneficio neto total (saldo acreedor).....			Pérdida neta total (saldo deudor).....	
	Total.....			Total.....	

LA MEMORIA

1. Bases de presentación de las cuentas anuales.

a) Imagen fiel:

- Razones excepcionales por las que, para mostrar la imagen fiel, no se han aplicado las disposiciones legales en materia contable e influencia de tal proceder sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.
- Informaciones complementarias que resulte necesario incluir cuando la aplicación de las disposiciones legales no sea suficiente para mostrar la imagen fiel.

b) Principios contables:

- Razones excepcionales que justifican la falta de aplicación de un principio contable obligatorio, indicando la incidencia en el patrimonio, la situación financiera y los resultados.
- Principios contables facultativos aplicados.

c) Comparación de la información:

- Razones excepcionales que justifican la modificación de la estructura del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio anterior.
- Explicación de las causas que impiden la comparación de las cuentas anuales del ejercicio con las del precedente.
- Explicación de la adaptación de los importes del ejercicio precedente para facilitar la comparación y, en caso contrario, la imposi-

bilidad de realizar esta adaptación.

d) Agrupación de partidas:

Desglose de las partidas precedidas de números árabes que han sido objeto de agrupación en el balance o en la cuenta de pérdidas y ganancias. No será necesario presentar la información anterior si dicho desglose figura en otros apartados de la memoria.

e) Elementos recogidos en varias partidas:

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

2. Distribución de resultados.

- Información sobre la propuesta de distribución de beneficios¹, de acuerdo con el siguiente esquema²:

¹ Artículo 213, apartado 2 LSA: Una vez cubiertas las atenciones previstas por la ley o los estatutos, solo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio del ejercicio, o a reservas de libre disposición, si el valor del patrimonio neto contable no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social.

Si existen pérdidas de ejercicios anteriores que hicieran que ese valor del patrimonio neto de la sociedad fuera inferior a la cifra del capital social, el beneficio se destinará a la compensación de estas pérdidas. Igualmente se tendrá en cuenta lo previsto en el artículo 194, apartado 3.

² Artículo 214 de LSA: En todo caso, una cifra igual al 10 por ciento del beneficio del ejercicio se destinará a la reserva legal hasta que ésta alcance, al menos, el 20 por ciento del capital social.

La reserva legal, mientras no supere el límite indicado, sólo podrá destinarse a la compensación de pérdidas en el caso de que no existan otras reservas disponibles suficientes para este fin. Queda a salvo lo dispuesto en el artículo 157.

Bases de reparto	Importe	Distribución	Importe
Pérdidas y ganancias		A reserva legal	
Remanente		A reservas especiales	
Reservas voluntarias		A reservas voluntarias	
Reservas.....		A	
		A dividendos	
		A	
		A compensación de pérdidas de	
		ejercicios anteriores.....	
Total.....		Total.....	

- En el caso de distribución de dividendos a cuenta¹ 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.
- Limitaciones para la distribución de dividendos.

¹ Artículo 216 de LSA: La distribución entre los accionistas de cantidades a cuenta de dividendos sólo podrá acordarse por la Junta general o por los administradores bajo las siguientes condiciones:

a) Los administradores formularán un estado contable en el que se ponga de manifiesto que existe liquidez suficiente para la distribución. Dicho estado se incluirá posteriormente en la memoria.

b) La cantidad a distribuir no podrá exceder de la cuantía de los resultados obtenidos desde el fin del último ejercicio, deducidas las pérdidas procedentes de ejercicios anteriores y las cantidades con las que deban dotarse las reservas obligatorias por Ley o por disposición estatutaria, así como la estimación del impuesto a pagar sobre dichos resultados.

3. Normas de valoración.

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

- a) Gastos de establecimiento; indicando para cada cuenta los criterios utilizados de capitalización, amortización y, en su caso, saneamiento.
- b) Inmovilizado inmaterial; indicando para cada cuenta los criterios utilizados de capitalización, amortización, provisiones y, en su caso, saneamiento.
Justificación, en su caso, de la amortización del fondo de comercio en un período superior a cinco años.
- c) Inmovilizado material; indicando para cada cuenta los criterios sobre:
- amortización y dotación de provisiones;
 - capitalización de intereses y diferencias de cambio;
 - contabilización de costes de ampliación, modernización y mejoras;
 - determinación del coste de los trabajos efectuados por la sociedad para su inmovilizado;
 - las partidas del inmovilizado material que figuran en el activo por una cantidad fija;
 - actualizaciones de valor practicadas al amparo de una ley;
 - contabilización de contratos de arrendamiento financiero de inmovilizado material.
- d) Valores mobiliarios y otras inversiones financieras análogas, distinguiendo a corto y a largo plazo; indicando para cada cuenta los criterios

de valoración, y en particular precisando los seguidos sobre correcciones valorativas.

- e) Créditos no comerciales, distinguiendo a corto y a largo plazo; indicando para cada cuenta los criterios de valoración y en particular precisando los seguidos en las correcciones valorativas y, en su caso la imputación a resultados de los intereses diferidos.
- f) Existencias; Indicando para cada cuenta los criterios de valoración, y en particular precisando los seguidos sobre correcciones valorativas. Además se precisarán los criterios de valoración de las partidas que figuran en el activo por una cantidad fija.
- g) Acciones propias en poder de la sociedad.
- h) Subvenciones; Indicándose política de imputación a resultados.
- i) Provisiones para pensiones y obligaciones similares; indicando la política de contabilización y realizando una descripción general del método de estimación y cálculo de cada uno de los riesgos cubiertos.
- j) Otras provisiones del grupo 1; Indicando la política de contabilización y realizando una descripción general del método de estimación y cálculo de los riesgos o gastos incluidos en dichas provisiones.
- k) Deudas, distinguiendo a corto y largo plazo;

indicando para cada cuenta los criterios de valoración, así como los de saneamiento de los gastos por intereses o primas diferidas.

l) Impuesto sobre beneficios; se indicarán los criterios utilizados para su contabilización.

m) Transacción en moneda extranjera; se indicará lo siguiente:

- Criterios de valoración de saldos en moneda extranjera;
- procedimiento empleado para calcular el tipo de cambio en pesetas de elementos patrimoniales que en la actualidad o en su origen hubieren sido expresados en moneda extranjera;
- criterios de contabilización de las diferencias de cambio.

n) Ingresos y gastos.

4. Gastos de establecimiento.

Análisis del movimiento de cada cuenta incluida en este epígrafe durante el último ejercicio; indicándose lo siguiente:

- saldo inicial,
- adiciones,
- amortización,
- saneamiento,
- saldo final.

Si hubiera alguna partida significativa, por su naturaleza o por su importe, se facilitará la pertinente información adicional.

5. Inmovilizado inmaterial.

Análisis del movimiento de cada cuenta incluida en

este epígrafe y de sus correspondientes amortizaciones acumuladas y provisiones durante el ejercicio; indicándose lo siguiente:

- saldo inicial;
- entradas o dotaciones;
- aumentos por transferencias o traspaso de otra cuenta;
- salidas, bajas o reducciones;
- disminuciones por transferencias o traspaso a otra cuenta;
- saldo final.

En el caso de que existan elementos significativos, se les detallará y se facilitará información adicional sobre su uso (patentes, concesiones, etc.), fecha de caducidad y período de amortización.

6. Inmovilizado material.

6.1 Análisis del movimiento de cada cuenta incluida en este epígrafe y de sus correspondientes amortizaciones acumuladas y provisiones durante el ejercicio; indicándose lo siguiente:

- saldo inicial;
- entradas o dotaciones;
- aumentos por transferencias o traspaso de otra cuenta;
- salidas, bajas o reducciones;
- disminuciones por transferencias o traspaso a otra cuenta;
- saldo final.

Cuando se efectúan actualizaciones, deberá indicarse:

- ley que lo autoriza;
- importe de la revalorización para cada cuenta, así como del aumento de la amortización acumulada;
- efecto de la actualización sobre la dotación a la

amortización y, por tanto, sobre el resultado del próximo ejercicio.

6.2 Información sobre:

- Importe de las revalorizaciones netas acumuladas al cierre del ejercicio realizadas al amparo de una ley y el efecto de dichas revalorizaciones sobre la dotación a la amortización y a las provisiones en el ejercicio.
- Información sobre los bienes poseídos en régimen de arrendamiento financiero: coste del bien en origen, excluido el valor de la opción de compra, duración del contrato, años transcurridos, cuotas satisfechas en años anteriores y en ejercicio, cuotas pendientes y valor de la opción de compra.
- Coeficientes de amortización utilizados por grupos de elementos.
- Características de las inversiones en inmovilizado material adquiridas a empresas del grupo, con indicación de su valor contable y de la correspondiente amortización acumulada.
- Características de las inversiones en inmovilizado material fuera del territorio español, con indicación de su valor contable y de la correspondiente amortización acumulada.
- Cuantía de intereses y diferencias de cambio capitalizadas en el ejercicio.
- Características del inmovilizado no afecto directamente a la explotación indicando su valor contable y la correspondiente amortización acumulada.
- Importe y características de los bienes totalmente amortizados, obsoletos técnicamente o no utilizados.
- Información sobre bienes afectos a garantías y

reversión.

- Subvenciones y donaciones recibidas relacionadas con el inmovilizado material.
- Compromisos firmes de compra y fuentes previsibles de financiación, así como los compromisos firmes de venta.
- Cualquier otra información de carácter sustantivo que afecte a bienes del inmovilizado material tal como: arrendamientos, seguros, litigios, embargos y situaciones análogas.

7. Valores mobiliarios y otras inversiones financieras análogas.

7.1 Análisis del movimiento de cada cuenta incluida en este epígrafe y de sus correspondientes provisiones durante el ejercicio indicando, tanto para el largo como para el corto plazo, lo siguiente:

- saldo inicial;
- entradas o dotaciones;
- aumentos por transferencias o traspaso de otra cuenta;
- salidas, bajas o reducciones;
- disminuciones por tranferencias o traspaso a otra cuenta;
- saldo final.

7.2 Información sobre:

- Denominación y domicilio de las empresas del grupo, informando para cada una de ellas:
 - * actividades que ejercen;
 - * fracción de capital que se posee directa e indirectamente, distinguiendo entre ambos;
 - * importe del capital, reservas y resultado del último ejercicio, desglosando los extraordinarios;

- * 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.

Sólo podrá omitirse la información requerida en este punto cuando por su naturaleza pueda acarrear graves perjuicios a las sociedades a las que se refiera; en este caso deberá justificarse la omisión.

- La misma información que la del punto anterior respecto de las empresas asociadas.
- Valores mobiliarios y otras inversiones financieras análogas entregados o afectos a garantías.
- Notificaciones efectuadas, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 86 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, a las sociedades participadas, directa o indirectamente, en mas un 10%.
- Compromisos firmes de compra y fuentes previsibles de financiación, así como los compromisos firmes de venta.
- Importe de los valores de renta fija y análogos, que venzan en cada uno de los cinco años siguientes al cierre del ejercicio, y el resto hasta su último vencimiento; distinguiendo por emisiones (empresas del grupo, empresas asociadas y otras).
- Desglose de los valores y otras inversiones financieras análogas según los tipos de moneda en que estén instrumentados, y, en su caso, cobertura de diferencias de cambio existente, distinguiendo las emitidas por empresas del grupo, empresas asociadas y otros.

- Importe de los intereses devengados y no cobrados.
- Tasa media de rentabilidad de los valores de renta fija, y análogos, por grupos homogéneos, y, en todo caso, distinguiendo los emitidos por empresas del grupo, empresas asociadas y otros.
- Cualquier otra información de carácter sustantivo que afecte a los valores mobiliarios y otras inversiones financieras análogas tal como: litigios, embargos, etc.

8. Créditos no comerciales.

Información, distinguiendo entre corto y largo plazo,

sobre:

- Desglose de los créditos en moneda extranjera según los tipos de moneda en que estén contratados y, en su caso, cobertura de diferencias de cambio existentes.
- Importe de los créditos que venzan en cada uno de los cinco años siguientes al cierre del ejercicio, y en el resto hasta su cancelación; distinguiendo por empresas del grupo, asociadas y otros.
- Créditos afectos a garantías.
- Características e importe de cualesquiera garantías recibidas en relación con los créditos otorgados por la empresa (afianzamiento, avales, prendas, reservas de dominio, pactos de recompra, etc.).
- Importes de los intereses devengados y no cobrados.
- Cualquier otra información de carácter sustantivo que afecte a la titularidad, disponibilidad o valoración de los créditos, tales como: litigios y otros semejantes.

9. Existencias.

Información sobre:

- Compromisos firmes de compra y venta, así como información sobre contratos de futuro relativos a existencias.
- Limitaciones en la disponibilidad de las existencias por garantías, pignoraciones, fianzas y otras razones análogas, indicando las partidas a que afectan y su proyección temporal.
- Importe de las existencias que figuran en el activo por una cantidad fija.
- Cualquier otra información de carácter sustantivo que afecte a la titularidad, disponibilidad o valoración de las existencias, tales como: litigios, seguros, embargos, etc.

10. Fondos propios.

10.1 Análisis del movimiento de cada cuenta incluida en este epígrafe; indicándose los orígenes de los aumentos y las causas de las disminuciones, así como los saldos iniciales y finales.

También se incluirá el movimiento de la partida acciones propias.

10.2 Información sobre:

- Número de acciones y valor nominal de cada una de ellas, distinguiendo por clases de acciones, así como los derechos otorgados a las mismas y las restricciones que puedan tener. También, en su caso, se indicará para cada clase de acciones los desembolsos pendientes, así como la fecha de exigibilidad prescrita.
- Ampliación de capital en curso indicando el núme-

ro de acciones a suscribir, su valor nominal, la prima de emisión, el desembolso inicial, los derechos que incorporarán y restricciones que tendrán; así como la existencia o no de derechos preferentes de suscripción a favor de accionistas u obligacionistas, y el plazo concedido para la suscripción.

- Importe del capital autorizado por la junta e accionistas para que los administradores lo pongan en circulación, indicando el período al que se extiende la autorización.
- Derechos incorporados a las partes de fundador, bonos de disfrute, obligaciones convertibles y títulos o derechos similares, con indicación de su número y de la extensión de los derechos que confieren.
- Circunstancias específicas que restringen la disponibilidad de las reservas.
- Número, valor nominal y precio medio de adquisición de las acciones 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 propias.
- Información, en su caso, de la parte de capital que es poseído por otra sociedad, directamente o por medio de sus filiales, cuando sea igual o superior al 10%.
- Acciones de la sociedad admitidas a cotización.

11. Subvenciones.

- Información sobre el importe y características de las subvenciones recibidas.

12. Provisiones para pensiones y obligaciones simila-

res.

12.1 Análisis del movimiento de esta cuenta durante el ejercicio, distinguiendo las provisiones correspondientes al personal activo y al pasivo; indicando:

- saldo inicial,
- dotaciones, distinguiendo por su origen (gastos financieros, gastos de personal, ...),
- aplicaciones,
- saldo final.

12.2 Información sobre:

- riesgos cubiertos,
- tipo de capitalización usado.

13. Otras provisiones del grupo 1.

13.1 Análisis del movimiento de cada cuenta durante el ejercicio; indicando:

- saldo inicial,
- dotaciones,
- aplicaciones,
- saldo final.

13.2 Información sobre riegos y gastos cubiertos.

14. Deudas no comerciales.

Información distinguiendo entre corto y largo plazo, sobre:

- Importe de las deudas que venzan en cada uno de los años siguientes al cierre del ejercicio y hasta su cancelación, distinguiendo por empresas del grupo, empresas asociadas y otros. Estas indicaciones figurarán separadamente para cada una de las partidas relativas a deudas, conforme al esquema legal del balance.
- Importe de las deudas con garantía real.

- Desglose de las deudas en moneda extranjera según los tipos de moneda en que están contratadas y, en su caso, cobertura de diferencias de cambio existente.
- Importe de los gastos financieros devengados y no pagados.
- Detalle de obligaciones y bonos en circulación al cierre del ejercicio, con separación de las características principales de cada uno (interés, vencimientos, garantías, condiciones de convertibilidad, etc.).

15. Situación fiscal.

- Explicación de la diferencia que exista entre el resultado contable del ejercicio y el resultado fiscal.

CONCILIACION DEL RESULTADO CON LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Resultado contable del ejercicio.....			-----
	Aumentos	Disminuciones	
Diferencias permanentes	-----	-----	-----
Diferencias temporales:			
- con origen en el ejercicio	-----	-----	-----
- con origen en ejercicios anteriores	-----	-----	-----
Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores			(-----)

Base imponible (resultado fiscal)			-----

- Además, deberá indicarse la siguiente información:

* La diferencia entra la carga fiscal imputada al ejercicio y a los ejercicios anteriores, y

la carga fiscal ya pagada o que se habrá de pagar por esos ejercicios, en la medida en que esa diferencia tenga un interés cierto con respecto a la carga fiscal futura.

- * Bases imponibles negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensar fiscalmente, indicando el plazo y las condiciones para poderlo hacer.
- * Información sobre la naturaleza e importe de los incentivos fiscales aplicados durante el ejercicio, tales como deducciones y desgravaciones a la inversión, por creación de empleo, etc., así como los pendientes de deducir.
- * Compromisos adquiridos en relación con incentivos fiscales.
- * Cualquier otra información de carácter sustantivo en relación con la situación fiscal.

16. Garantías comprometidas con terceros y otros pasivos contingentes.

- Importe global de las garantías comprometidas con terceros, así como el importe de los incluidos en el pasivo del balance. Esta información se desglosará por clases de garantías y distinguiendo las relacionadas con empresas del grupo, asociadas y otros.
- Naturaleza de las contingencias, sistema de evaluación de la estimación y factores de los que depende, con indicación de los eventuales efectos en el patrimonio y en los resultados; en su caso, se indicarán las razones que impiden esta evaluación así como los riesgos máximos y mínimos existentes.

17. Ingresos y gastos.

Información sobre:

- Transacciones efectuadas con empresas del grupo y asociadas detallando las siguientes:
 - * compras efectuadas y devolución de compras y 'rappels',
 - * ventas realizadas y devolución de ventas y 'rappels',
 - * servicios recibidos y prestados,
 - * intereses abonados y cargados,
 - * dividendos y otros beneficios distribuidos.
- Transacciones efectuadas en moneda extranjera, con indicación separada de compras, ventas y servicios recibidos y prestados.
- La distribución del importe neto de la cifra de negocios correspondiente a las actividades ordinarias de la sociedad, por categorías de actividades, así como por mercados geográficos. Deberá justificarse la omisión de la información requerida en este punto, cuando por su naturaleza puedan acarrear graves perjuicios a la sociedad.
- Número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio distribuido por categorías.
- Gastos e ingresos extraordinarios, incluidos los ingresos y gastos correspondientes a ejercicios precedentes.

18. Otra información.

Información sobre:

- Importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por los miembros del órgano de administración, cualquiera que sea su causa. Esta información se dará de forma global por conceptos retributivos.

- Se deberá desglosar el importe de los anticipos y créditos concedidos al conjunto de miembros del órgano de administración, indicando el tipo de interés, características esenciales e importes devueltos, así como las obligaciones asumidas por cuenta de ellos a título de garantías.
- Importe de las obligaciones contraídas en materia de pensiones y de seguros de vida respecto de los miembros antiguos y actuales del órgano de administración. Esta información se dará en forma global y con separación de las prestaciones de que se trate.

19. Acontecimientos posteriores al cierre.

- Información complementaria sobre hechos acaecidos con posterioridad al cierre que no afectan a las cuentas anuales a dicha fecha, pero cuyo conocimiento sea útil para el usuario de los estados financieros.
- Información complementaria sobre hechos acaecidos con posterioridad al cierre de las cuentas anuales que afecten a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

20. Cuadro de financiación.

En él se describirán los recursos financieros obtenidos en el ejercicio, así como su aplicación o empleo y el efecto que han producido tales operaciones sobre el capital circulante. A estos efectos deberá cumplimentarse el modelo que se adjunta.

CONTENIDO DE LA MEMORIA ABREVIADA

1. bases de presentación de las cuentas anuales.
 - a) Imagen fiel:
 - Razones excepcionales por las que, para mostrar la imagen fiel, no se han aplicado las disposiciones legales en materia contable e influencia de tal proceder sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.
 - Informaciones complementarias que resulte necesario incluir cuando la aplicación de las disposiciones legales no sea suficiente para mostrar la imagen fiel.
 - b) Principios contables:
 - Razones excepcionales que justifican la falta de aplicación de un principio contable obligatorio, indicando la incidencia en el patrimonio, la situación financiera y los resultados.
 - Principios contables facultativos aplicados.
 - c) Comparación de la información:
 - Razones excepcionales que justifican la modificación de la estructura del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio anterior.
 - Explicación de las causas que impiden la comparación de las cuentas anuales del ejercicio con las del precedente.
 - Explicación de la adaptación de los importes del ejercicio precedente para facilitar la comparación y, en caso contrario, la imposi-

bilidad de realizar esta adaptación.

d) Elementos recogidos en varias partidas:

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

2. Distribución de resultados,

- Información sobre la propuesta de distribución de beneficios, de acuerdo con el siguiente esquema:

Bases de reparto	Importe	Distribución	Importe
Pérdidas y ganancias		A reserva legal	
Remanente		A reservas especiales	
Reservas voluntarias		A reservas voluntarias	
Reservas.....		A	
		A dividendos	
		A	
		A compensación de pérdidas de	
		ejercicios anteriores.....	
Total.....	_____	Total.....	_____

- 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.
- Limitaciones para la distribución de dividendos.

3. Normas de valoración.

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

- a) Gastos de establecimiento; indicando para cada cuenta los criterios utilizados de capitalización, amortización y, en su caso, saneamiento.
- b) Inmovilizado inmaterial; indicando para cada cuenta los criterios utilizados de capitalización, amortización, provisiones y, en su caso, saneamiento.
Justificación, en su caso, de la amortización del fondo de comercio en un período superior a cinco años.
- c) Inmovilizado material; indicando para cada cuenta los criterios sobre:
- amortización y dotación de provisiones;
 - capitalización de intereses y diferencias de cambio;
 - contabilización de costes de ampliación, modernización y mejoras;
 - determinación del coste de los trabajos efectuados por la sociedad para su inmovilizado;
 - las partidas del inmovilizado material que figuran en el activo por una cantidad fija;
 - actualizaciones de valor practicadas al amparo de una ley;
 - contabilización de contratos de arrendamiento financiero de inmovilizado material.
- d) Valores mobiliarios y otras inversiones financieras análogas, distinguiendo a corto y a largo plazo; indicando para cada cuenta los criterios

de valoración, y en particular precisando los seguidos sobre correcciones valorativas.

- e) Créditos no comerciales, distinguiendo a corto y a largo plazo; indicando para cada cuenta los criterios de valoración y en particular precisando los seguidos en las correcciones valorativas y, en su caso la imputación a resultados de los intereses diferidos.
- f) Existencias; Indicando para cada cuenta los criterios de valoración, y en particular precisando los seguidos sobre correcciones valorativas. Además se precisarán los criterios de valoración de las partidas que figuran en el activo por una cantidad fija.
- g) Acciones propias en poder de la sociedad.
- h) Subvenciones; Indicándose política de imputación a resultados.
- i) Provisiones para pensiones y obligaciones similares; indicando la política de contabilización y realizando una descripción general del método de estimación y cálculo de cada uno de los riesgos cubiertos.
- j) Otras provisiones del grupo 1; Indicando la política de contabilización y realizando una descripción general del método de estimación y cálculo de los riesgos o gastos incluidos en dichas provisiones.
- k) Deudas, distinguiendo a corto y largo plazo;



indicando para cada cuenta los criterios de valoración, así como los de saneamiento de los gastos por intereses o primas diferidas.

- l) Impuesto sobre beneficios; se indicarán los criterios utilizados para su contabilización.
- m) Transacción en moneda extranjera; se indicará lo siguiente:
 - Criterios de valoración de saldos en moneda extranjera;
 - procedimiento empleado para calcular el tipo de cambio en pesetas de elementos patrimoniales que en la actualidad o en su origen hubieren sido expresados en moneda extranjera;
 - criterios de contabilización de las diferencias de cambio.
- n) Ingresos y gastos.

4. Activo inmovilizado.

Análisis de movimientos de las partidas del activo inmovilizado, según balance abreviado, con separación de amortizaciones y provisiones de cada una de las partidas, indicando:

- saldo inicial,
- saldo final,
- entradas,
- salidas.

5. Capital social.

Cuando existan varias clases de acciones se indicará el número y valor nominal de las pertenecientes a cada una de ellas.

6. Deudas.

El importe de las deudas de la sociedad cuya duración residual sea superior a cinco años, así como el de todas las deudas que tengan garantía real, con indicación de su forma y naturaleza.

7. Empresas del grupo y asociadas.

La denominación y domicilio de las sociedades en las que la sociedad posea, directa o indirectamente, como mínimo el 3 por ciento del capital para aquellas sociedades que coticen en bolsa y el 20 por ciento para el resto, con indicación de la fracción de capital que posea, así como el importe del capital y de las reservas y del resultado del último ejercicio de aquellas.

8. Otra información.

Información sobre:

- Importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por los miembros del órgano de administración, cualquiera que sea su causa. Esta información se dará de forma global por conceptos retributivos.
- Se deberá desglosar el importe de los anticipos y créditos concedidos al conjunto de miembros del órgano de administración, indicando el tipo de interés, características esenciales e importes devueltos, así como las obligaciones asumidas por cuenta de ellos a título de garantías.
- Importe de las obligaciones contraídas en materia de pensiones y de seguros de vida respecto de los miembros antiguos y actuales del órgano de administración. Esta información se dará en forma global y con separación de las prestaciones de que se trate.

9. Información adicional.

Deberá indicarse cualquier otra información que sea necesaria para facilitar 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.

CUADRO DE FINANCIACION

Normas de elaboración:

- a) En cada partida deberán figurar, además de las cifras del ejercicio que se cierra, las correspondientes al ejercicio anterior. Cuando unas y otras no sean comparables, se procederá a adaptar los importes del ejercicio precedente, a efectos de su presentación en el ejercicio corriente.
- b) El cuadro de financiación debe mostrar separadamente los distintos orígenes y aplicaciones permanentes de recurso en función de las operaciones que los han producido y con independencia de si dichas operaciones han afectado o no al capital circulante, incluyendo, entre otras las ampliaciones de capital realizadas mediante conversión de deudas a largo plazo, que deberán figurar simultáneamente como aplicación y como origen de fondos. Asimismo deberá mostrar resumidamente los aumentos y disminuciones que se han producido en el ejercicio en dicho capital circulante.
- c) La rúbricas incluidas en el cuadro de financiación deberán adaptarse en función de la importan-

cia que, para la entidad, hayan tenido las distintas operaciones, realizando agrupaciones de los distintos conceptos cuando resulten de escasa importancia e incorporando aquellos no incluidos que puedan ser significativos para apreciar e interpretar los cambios acaecidos en la situación financiera.

d) Los resultados del ejercicio serán objeto de corrección para eliminar los beneficios o pérdidas que sean consecuencia de correcciones valorativas de activos inmovilizados o pasivos a largo plazo, los gastos e ingresos que no hayan supuesto variación del capital circulante y los resultados obtenidos en la enajenación de elementos del inmovilizado. Las partidas que dan lugar a la corrección del resultado son, entre otras, las siguientes:

- Aumento del beneficio o disminución de la pérdida:
 - * Dotaciones a las amortizaciones y provisiones de inmovilizado.
 - * Dotación a la provisión para riesgos y gastos.
 - * Diferencias de cambio negativas.
 - * Impuesto sobre sociedades diferido en el ejercicio y los ajustes pertinentes.
 - * Amortización de gastos de formalización de deudas.
 - * Gastos derivados de intereses diferidos.
 - * Pérdidas en la enajenación de inmovilizado.
- Disminución del beneficio o aumento de la pérdida:
 - * Excesos de provisiones para riesgos y

gastos.

- * Excesos de provisiones de inmovilizado.
- * Diferencias de cambio positivas.
- * Impuesto sobre sociedades anticipado en el ejercicio y crédito impositivo generado en el ejercicio por compensación de pérdidas y los ajustes pertinentes.
- * Ingresos derivados de intereses diferidos.
- * Subvenciones de capital traspasadas al resultado del ejercicio.
- * Beneficios en la enajenación de inmovilizado.

Cuando el resultado del ejercicio corregido fuese positivo (beneficio), se mostrará en recursos bajo la denominación 'Recursos procedentes de las operaciones'. Por el contrario, si dicho resultado del ejercicio corregido fuese negativo (pérdida), se mostrará en aplicaciones con la denominación 'Recurso aplicados en las operaciones'.

- e) Los recursos obtenidos en la enajenación o cancelación anticipada de inmovilizado material, inmaterial o financiero se obtendrá sumando o restando, respectivamente, al valor neto contable del correspondiente inmovilizado, el beneficio o pérdida obtenido en la operación.
- f) Los distintos orígenes y aplicaciones de recursos por operaciones formalizadas en el ejercicio se mostrarán en el cuadro de financiación por su importe efectivo, ésto es, deducidos los gastos e ingresos por intereses diferidos, y cualquier otro gasto o ingreso a distribuir en varios ejercicios que no hayan supuesto variación del capi-

tal circulante.

- g) Las diferencias de cambio de deudas y créditos a largo plazo, en moneda extranjera, acaecidas durante el ejercicio no se mostrarán como origen o aplicación de fondos, debiéndose proceder, por tanto, a la correspondiente corrección del resultado o a su compensación con ingresos a distribuir en varios ejercicios.
- h) La aplicación de recursos en inversiones financieras permanentes como consecuencia de la renegociación o traspaso de inversiones financieras temporales se mostrará separadamente bajo la denominación 'Renegociación de inversiones financieras temporales' cuando la importancia de su volumen así lo aconseje. Esta regla resultará también de aplicación a los recursos obtenidos por renegociación de deuda a corto plazo, debiendo figurar separadamente, en su caso, con la denominación 'Renegociación de deudas a corto plazo'.
- i) Los recursos aplicados por traspaso a corto plazo de deudas a largo plazo se mostrarán por el valor de reembolso de la deuda.
- j) Los recursos aplicados por cancelación anticipada de deudas a largo plazo se mostrarán por el importe efectivo de la cancelación.
- k) Las revalorizaciones del inmovilizado realizadas en el ejercicio al amparo de una ley no serán consideradas ni como orígenes ni como aplicación de recursos, sin perjuicio de que las revaloriza-

ciones que hayan afectado a elementos de inmovilizado enajenados en el ejercicio, sean consideradas como mayor valor contable a efectos determinar los recursos obtenidos en el ejercicio como consecuencia de dicha enajenación.

- l) Los recursos procedentes de aportaciones de accionistas lucirán en el cuadro de financiación, como origen de fondos, en el ejercicio en que se realice la aportación efectiva o en el que se haya acordado el desembolso a corto plazo.

- m) Cuando se produzcan operaciones comerciales a largo plazo, los créditos o débitos constituirán aplicaciones u orígenes de fondos y deberán figurar, separadamente, en el cuadro de financiación, según el siguiente detalle:
 - Recursos aplicados en operaciones de tráfico:
 - * Créditos comerciales a largo plazo.
 - * Traspaso a corto plazo de deudas comerciales.

 - Recursos obtenidos por operaciones de tráfico:
 - * Deudas comerciales a largo plazo.
 - * Traspaso a corto plazo de créditos comerciales.