

**TEMA 3:  
EL PROCESO DE REGULARIZACIÓN. LAS CUENTAS ANUALES**

**1. EL PROCESO DE REGULARIZACIÓN**

Al llegar el final del ejercicio económico las empresas tienen que calcular el resultado obtenido, para ello deben llevar los gastos e ingresos producidos a la cuenta de pérdidas y ganancias. También en este momento deben presentar el balance de situación, debiendo encontrarse debidamente clasificadas las cuentas en las masas patrimoniales correspondientes.

Debemos estar convencidos de que el resultado y el balance que vamos a presentar es el que muestra la situación económica y patrimonial de la empresa. Por este motivo, debemos considerar que en las cuentas de gastos e ingresos pueden haber contabilizadas cantidades correspondientes a los próximos años y que también podemos tener gastos e ingresos pertenecientes a este ejercicio y que aún no han sido contabilizados.

Los pasos que vamos seguir, al cierre del ejercicio son los siguientes:

1. Contabilización de operaciones no formalizadas.
2. Periodificación
3. Imputación de intereses.
4. Reclasificación.
5. Amortización.
6. Adecuación de saldos de cuentas al inventario.
7. Balance de sumas y saldos.
8. Determinación del resultado.
9. Asiento de cierre.

**1.1 CONTABILIZACIÓN DE OPERACIONES NO FORMALIZADAS**

Se trata de operaciones que, por diversos motivos, no han sido todavía contabilizadas. Esto ocurre en las operaciones de compra-venta cuando las mercancías han sido ya entregadas con su correspondiente nota de entrega o albarán, pero está pendiente de realizar la correspondiente factura.

**COMPRAS DE MERCADERÍAS SIN RECIBIR FACTURA**

4009. Proveedores, facturas pendientes de recibir o formalizar.

**La cuenta 472. Hda. Pca. IVA soportado refleja las cantidades por IVA que podemos deducir y este derecho no lo puede ejercer la empresa hasta que tenga la correspondiente factura formalizada legalmente.**

1. El día 30 de diciembre nos llega mercancías compradas por un importe de 3.000 €. Al cierre del ejercicio, no hemos recibido aún la correspondiente factura.

	3.000,00 600. Compras de mercaderías		
		4009. Proveedores, facturas pendientes de recibir o formalizar	3.000,00

2. El día 5 de enero recibimos la factura de la compra anterior con un tipo de IVA del 21 %. El importe total lo vamos a pagar dentro de 2 meses.

	3.000,00 4009. Proveedores, facturas pendientes de recibir o formalizar		
	630,00 472. Hda. Pca. IVA soportado	400. Proveedores	3.630,00

**VENTAS DE MERCADERÍAS SIN REALIZAR FACTURA.**

4309. Clientes, facturas pendientes de formalizar.

**El IVA repercutido se devenga desde el mismo momento en el que se entrega la mercancía.**

1. El día 31 de diciembre vendemos mercaderías por un importe de 4.000 € más 21 % de IVA. Aún no hemos realizado la factura.

	4.840,00 4309. Clientes, facturas pendientes de formalizar.		
		700. Ventas de mercaderías 477. Hda. Pca. IVA repercutido	4.000,00 840,00

2. El día 4 de enero realizamos la factura correspondiente a la venta anterior que nos pagaran en un plazo de 30 días.

	4.840,00 430. Clientes		
		4309. Clientes, facturas pendientes de formalizar.	4.840,00

**1.2 PERIODIFICACIÓN**

Periodificar significa imputar a cada ejercicio el gasto y el ingreso que realmente le corresponde. Algunos de los gastos realizados en el año y algunos de los ingresos producidos corresponden a futuros ejercicios. La periodificación tiene su base en el principio del devengo. Las cuentas que pueden intervenir en la fase de periodificación son:

- 480. Gastos anticipados.
- 485. Ingresos anticipados.

1, El día 1 de octubre pagamos, a través de la cuenta corriente, la póliza del seguro de la furgoneta que asciende a 960 €. El periodo de vigencia de la póliza es del 1 de octubre 2.016 al 1 de octubre de 2.017.

960,00	625. Primas de seguro		
		572. Bancos, c/c	960,00

2. Al 31 de diciembre realizamos la periodificación de la póliza del asiento anterior.

Gasto anual: 960

Gasto presente ejercicio 1 octubre al 31 diciembre (3 meses) = 240

Gasto anticipado: 960 – 240 = 720

720,00	480. Gastos anticipados		
		625. Primas de seguro	720,00

3. El 1 de enero al comienzo del ejercicio siguiente consideramos como gasto del ejercicio el importe de la cuenta gastos anticipados.

720,00	625. Primas de seguro		
		480. Gastos anticipados	720,00

4. El día 1 de octubre nos pagan, por el alquiler de un local de nuestra propiedad, la cantidad de 3.000 € más 21 % de IVA correspondiente a un periodo anual. Nos retienen el 19 % y nos lo ingresan en la cuenta corriente.

570,00	473. Hda. Pca. Ret.y pagos a cuenta		
3.060,00	572. Bancos, c/c		
		752. Ingresos por arrendamientos	3.000,00
		477. Hda. Pca. IVA repercutido	630,00

5. Realizamos la periodificación del ingreso del asiento anterior.

Ingreso por arrendamiento del 1 de octubre al 31 de diciembre (3 meses) = 750

Ingreso anticipado: 3.000 – 750 = 2.250

2.250,00	752. Ingresos por arrendamientos		
		485. Ingresos anticipados	2.250,00

6. El 1 de enero, consideramos como ingreso del ejercicio el alquiler del asiento anterior.

2.250,00	485. Ingresos anticipados		
		752. Ingresos por arrendamientos	2.250,00

**1.3 IMPUTACIÓN DE INTERESES**

En las operaciones en las que se producen intereses y que no se hayan considerado como mayor importe de la operación, al cierre del ejercicio tenemos que contabilizar como gasto o ingreso los intereses devengados en el ejercicio.

1. El día 1 de julio de 2.017 vendemos una maquinaria cuyo precio de adquisición fue de 24.000 € y que estaba amortizada hasta el cierre del ejercicio del año anterior por 6.000 €. La amortización anual es del 10 %. El precio de venta fue de 15.000 € más 21 % de IVA que nos pagaran dentro de 18 meses. El tipo de interés efectivo es del 6 %.

**1/07/2.017**

Amortización anual: 24.000 x 10 % = 2.400

Amortización 1/enero a 1/julio (6 meses) = 1.200

1.200,00	681. Amortiz. Inmovilizado material		
		281. Amortiz. Acum. inm. material	1.200,00

Precio de adquisición: 24.000

Amortización: - 7.200 (6.000 + 1.200)

Valor contable: 16.800

Precio de venta: 15.000 (IVA 21 % = 3.150)

Pérdidas: 1.800

7.200,00	281. A.A.I.M.		
18.150,00	253. Créditos l/p en. inmóvil.		
1.800,00	671. Pérdidas procedentes I.M.		
		213. Maquinaria	24.000,00
		477. Hda. Pca. IVA repercutido	3.150,00

**31/12/2.017**

Coste amortizado:  $18.150 (1,06)^{3/12} = 18.686,57 \text{ €}$

Intereses:  $18.686,57 - 18.150 = 536,57$

536,57	543. Créditos c/p enajenación inm.	762. Ingresos de créditos	536,57
--------	------------------------------------	---------------------------	--------

Reclasificación

18.150,00	543. Créditos c/p enajenación inm.	253. Créditos l/p enajenación inmóvil.	18.150,00
-----------	------------------------------------	--	-----------

2. El día 1 de octubre compramos una furgoneta por 18.000 € más 21 % de IVA. Pagamos con cheque de la cuenta bancaria 6.780 € y el resto lo vamos a pagar dentro de 2 años, por este motivo nos incluyen intereses por 1.854 €

**1/10/2017**

18.000,00	(228) Elementos de transportes		
3.780,00	(472) Hda. Pca. IVA soportado		
		(572) Bancos, c/c	6.780,00
		(173) Proveedores inmovilizado l/p	15.000,00

**31/12/2.017**

Intereses efectivo anual:  $15.000 = 16.854 / (1 + i)^2$

$16.854 / 15.000 = (1 + i)^2$

$1,1236 = (1 + i)^2$

Interés efectivo anual = 0,06

Coste amortizado 31/diciembre (3 meses) =  $15.000 (1,06)^{3/12}$

Coste amortizado: 15.220,11

Intereses:  $15.220,11 - 15.000 = 220,11 \text{ €}$

220,11	(662) Intereses de deudas	(173) Proveedores inmovilizado l/p	220,11
--------	---------------------------	------------------------------------	--------

#### 1.4 RECLASIFICACIÓN

Al cierre del ejercicio, debemos revisar todas las cuentas que tengamos al largo plazo, y pasar al corto las cantidades que tengan como vencimiento el próximo año.

1. El día 1 de julio compramos una máquina por 2.000 € más 21 % de IVA. En estos momentos pagamos 420 € con cheque de la cuenta bancaria y por el resto aceptamos 20 letras de 100 €. Este año vamos a pagar 6 letras.

2.000,00	213. Maquinaria		
420,00	472. Hda. Pca. IVA soportado		
		572. Bancos, c/c	420,00
		525. Efectos a pagar c/p	600,00
		175. Efectos a pagar l/p	1.400,00

2. Al 31 de diciembre realizamos la reclasificación de las letras.

1.200,00	175. Efectos a pagar l/p	525. Efectos a pagar c/p	1.200,00
----------	--------------------------	--------------------------	----------

3. El día 1 de marzo, vendemos una furgoneta cuyo precio de adquisición fue de 13.000 € y estaba amortizada en 2.300 €. La amortización correspondiente al año de la venta asciende a 100 €. El precio de venta acordado fue de 10.000 € más 21 % de IVA que nos van a pagar dentro de 18 meses.

100,00	681. Amort. Inmovilizado material	281. A.A.I.M.	100,00
--------	-----------------------------------	---------------	--------

Precio de adquisición: 13.000

Amortización: - 2.400

Valor contable: 10.600

Precio de venta: 10.000 (IVA 21 %: 2.100)

Pérdidas: 600

2.400,00	282. A.A.I.M.		
12.100,00	253. Créditos l/p enajenación inmóvil.		
600,00	671. Pérdidas proc. Inmóvil. material		
		218. Elementos de transportes	13.000,00
		477. Hda. Pca. IVA repercutido	2.100,00

4. El 31 de diciembre efectuamos la reclasificación.

12.100,00	543. Créditos c/p enajenación inmovil.		
		253. Créditos l/p enajenación inmovil.	12.100,00

### 1.5 AMORTIZACIÓN

1. El día 1 de abril la empresa compra una furgoneta cuyo precio de adquisición es de 24.000 € más 21 % de IVA. Pagamos 8.320 € con cheque de la cuenta corriente y el resto lo vamos a pagar dentro de 18 meses.

24.000,00	218. Elementos de transportes		
5.040,00	472. Hda. Pca. IVA soportado		
		572 .Bancos, c/c	8.320,00
		173. Proveedores inmovilizado l/p	20.720,00

2. Al 31 diciembre realizamos la amortización de la furgoneta del asiento anterior, sabiendo que su vida útil es de 5 años y al final de la misma podemos obtener por su venta 4.000 €.

Amortización anual: $(24.000 - 4.000) / 5 \text{ años} = 4.000$			
Amortización 1/abril al 31/diciembre (9 meses) = 3.000			
3.000,00	681. Amortización inmovil. Material	281. A.A.I.M.	3.000,00

### 1.6 ADECUACIÓN DEL SALDO DE LAS CUENTAS AL INVENTARIO EXTRACONTABLE

Llegado el final del ejercicio, las empresas proceden a efectuar un inventario de todos los elementos patrimoniales. Este recuento físico pondrá de manifiesto las variaciones entre los saldos que presentan las cuentas y los que el inventario ha puesto de manifiesto.

1. El día 1 de enero tenemos las siguientes cuentas del grupo 3 en el asiento de apertura:

300. Mercaderías.....	400 €
328. Material de oficina....	120 €
390. Deterioro de valor mercaderías....	40 €

#### *CIERRE EXISTENCIAS INICIALES*

400,00	610. Variación existencias mercader.		
120,00	612. Variación exist. otros aprovis.		
		300. Mercaderías	400,00
		328. Material de oficina	120,00

#### *CIERRE DETERIORO AÑO ANTERIOR*

40,00	390. Deterioro de valor de las mercaderías		
		793. Reversión del deterioro de existencias	40,00

2. Al 31 de diciembre las existencias en el almacén son las siguientes

300. Mercaderías .....	600
328. Material de oficina...	80

Sabemos que el valor razonable de las mercaderías es de 700 € y del material de oficina de 60 €

#### *ABRIMOS EXISTENCIAS FINALES*

600,00	300. Mercaderías		
80,00	328. Material de oficina		
		610. Variación existencias mercader.	600,00
		612. Variación exist. Otros aprovis.	80,00

#### *ABRIMOS DETERIORO EXISTENCIAS FINALES*

20,00	693. Pérdidas por deterioro existencias		
		392. Deterioro de valor de otros aprov.	20,00

### 1.7 BALANCE DE SUMAS Y SALDOS

En estos momentos, es imprescindible tener una visión de conjunto de cómo se encuentra los elementos patrimoniales después de las variaciones realizadas en las fases anteriores.

### 1.8 OBTENCIÓN DEL RESULTADO

La finalidad de esta fase es el cálculo del beneficio o pérdida habida en el ejercicio; para ello debemos trasladar todos los gastos e ingresos a la cuenta 129. Resultado del ejercicio

El cálculo del resultado es imprescindible, pues interesa a:

- a la empresa, para conocer el resultado de la gestión del ejercicio;
- a la Hacienda Pública, para saber la cantidad de impuestos que la empresa deberá pagar;

- a los trabajadores, para realizar reivindicaciones en los convenios colectivos;
- a posibles terceros, interesados en invertir en la empresa.

### 1.9 ASIENTO DE CIERRE

La finalidad del asiento de cierre es dejar saldadas las cuentas que no han participado en el cálculo del resultado de la empresa; para ello las cuentas con saldo deudor se trasladan al haber, mientras que las cuentas con saldo acreedor se colocan en el debe.

## 2. LAS CUENTAS ANUALES

### 2.1. EL MARCO REGULADOR DE LAS CUENTAS ANUALES

La información económica que genera el desarrollo de una actividad debe ser sintetizada y presentada a los usuarios externos en documentos o informes que suelen denominarse estados financieros o estados contables. La elaboración y presentación de los estados financieros es imprescindible dado que el volumen informativo que genera una empresa es considerable y sin los mismos sería muy difícil el análisis de la situación de la misma y del resultado de las actividades que realiza.

Una empresa, desde el punto de vista de sus necesidades informativas internas, puede elaborar los estados financieros que desee, con la periodicidad que desee y sin estar necesariamente sometidos a unas normas de elaboración. Sin embargo, con el fin de proteger los intereses de los usuarios externos de cara a incrementar la racionalidad y la eficiencia en la toma de decisiones económicas, en todos los países avanzados, existe una regulación legal que establece la obligatoriedad de rendir cuentas públicamente hacia el exterior. Para ello se dispone que las empresas están obligadas a elaborar un conjunto de estados financieros determinados (normalmente como mínimo un balance, estado de pérdidas y ganancias y una memoria explicativa de los mismos), con una periodicidad determinada (normalmente anual) y sobre la base de unas normas de elaboración (tanto por lo que respecta a los formatos como a su contenido).

En España, la regulación legal acerca de la obligatoriedad de elaboración de estados financieros y sus normas de elaboración está recogida, fundamentalmente, en tres textos:

- El Código de Comercio (CCo) que reserva la sección 2ª. de su título III ((De las cuentas anuales) a la regulación de los estados financieros obligatorios, abarcando los artículos del 34 al 41. Los artículos del 42 al 45 regulan, por su parte, las cuentas anuales de los grupos de sociedades.
- La Ley de Sociedades de Capital, Título VII (artículos 253 a 284) regula la presentación de las cuentas anuales

### 2.2. DOCUMENTOS QUE COMPRENEN LAS CUENTAS ANUALES

Por su parte, el artículo 254 Ley Sociedades de Capital dispone que «las cuentas anuales comprenderán el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio, un estado de flujos de efectivo y la memoria», estableciendo, a su vez, en el art. 257 establece que «cuando pueda formularse balance y estado de cambios en el patrimonio neto en modelo abreviado, el estado de cambios de patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo no será obligatorio». Los términos en que es posible la formulación de los estados citados en modo abreviado se verá en epígrafes siguientes.

De acuerdo con lo anterior se puede decir que las cuentas anuales estarán comprendidas en todas las empresas, como mínimo, por los siguientes estados financieros:

- Balance.
- Cuenta de pérdidas y ganancias.
- Memoria.

Y para algunas empresas, además:

- Estado de flujos de efectivo.
- Estado de cambios en el patrimonio neto.

### 2.3. FORMULACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES: RESPONSABILIDAD Y PLAZOS

De acuerdo con el artículo 37 del C Co las cuentas anuales deberán ser firmadas por las siguientes personas, que responderán de su veracidad:

- Por el propio empresario, si se trata de una persona individual.
- Por todos los socios, ilimitadamente responsables por las deudas sociales, en caso de sociedad colectiva o comanditaria.
- Por todos los administradores, en caso de sociedad anónima o de responsabilidad limitada.

Según el artículo 253 de la Ley de Sociedades de Capital, 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 del resultado, así como, en su caso, las cuentas y el informe de gestión consolidados. Las cuentas anuales y el informe de gestión deberán ser firmados por todos los administradores. Si faltase la firma de alguno de ellos, se señalará en cada uno de los documentos en que falte, con expresa indicación de la causa.

Por lo que respecta a los plazos de formulación, en el PGC, las normas de elaboración de las cuentas anuales establecen en su segunda norma que:

«1. Las cuentas anuales se elaborarán con una periodicidad de 12 meses, salvo en los casos de constitución, modificación de la fecha de cierre del ejercicio social o disolución.

2. Las cuentas anuales deberán ser formuladas por el empresario o los administradores, quienes responderán de su veracidad, en el plazo máximo de tres meses, a contar desde el cierre del ejercicio...».

#### 2.4. VERIFICACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES POR AUDITORES

En el artículo 263 de la Ley de Sociedades de Capital se establece el régimen legal de sometimiento a auditoría obligatoria de los estados financieros de estas sociedades, señalándose que las cuentas anuales y el informe de gestión deberán ser revisados por auditores de cuentas. Se exceptúa de esta obligación a las sociedades que puedan presentar balance abreviado. Así pues, no todas las sociedades están obligadas a auditar sus cuentas anuales, sino tan solo aquellas que por su tamaño no puedan formular estados abreviados. Las condiciones para la formulación de cuentas abreviadas se exponen en el epígrafe 2.8.

#### 2.5. APROBACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES

Los requisitos de aprobación de las cuentas anuales están recogidos en el artículo 272 de la Ley de Sociedades de Capital, en el cual se establece que las cuentas anuales se aprobarán por la junta general de accionistas. A partir de la convocatoria de la junta general, cualquier accionista podrá obtener de la sociedad, de forma inmediata y gratuita, los documentos que han de ser sometidos a la aprobación de la misma, así como en su caso, el informe de gestión y el informe de los auditores de cuentas.

#### 2.6. DEPÓSITO Y PUBLICIDAD

De acuerdo con el artículo 279 de la Ley de Sociedades de Capital, dentro del mes siguiente a la aprobación de las cuentas anuales, se presentará para su depósito en el Registro Mercantil del domicilio social certificación de los acuerdos de la junta general de aprobación de las cuentas anuales y de aplicación del resultado, a la que se adjuntará un ejemplar de cada una de dichas cuentas, así como del informe de gestión y del informe de los auditores, cuando la sociedad esté obligada a auditoría o esta se hubiera practicado a petición de la minoría.

Una vez depositados los documentos citados, dicha información es pública para cualquier persona que desee consultarla. A tal efecto, basta con acudir personalmente al Registro Mercantil de la provincia donde radique la sociedad, o solicitarlas, vía Internet, a través de la página web de los registradores. Tan solo es preciso el pago de una pequeña tasa.

En el artículo 283 se establece el régimen sancionador asociado al incumplimiento del depósito. En concreto el incumplimiento por los administradores de la obligación de depositar los documentos citados dará lugar a que no se inscriba en el Registro Mercantil documento alguno referido a la sociedad mientras el incumplimiento persista (salvo muy concretos casos). Además por cada año de incumplimiento se impondrá una sanción de 1.200 € euros a 60.000 euros.

#### 2.7. CIFRA ANUAL DE NEGOCIOS

Existen diversas circunstancias en las que la cifra anual de negocios se convierte en un parámetro relevante. Entre ellas destaca, por su importancia, el que es uno de los tres parámetros con relación a los cuales se determina la posibilidad o no de formular cuentas abreviadas. Así pues, se hace necesario en este punto, resaltar que la cifra anual de negocios viene definida en la norma de elaboración de las cuentas anuales. En ella se establece que el importe neto de la cifra anual de negocios se determinará deduciendo del importe de las ventas de los productos y de las prestaciones de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, el importe de cualquier descuento (bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas) y el del IVA y otros impuestos directamente relacionados con las mismas, que deban ser objeto de repercusión.

Así pues, de acuerdo con la nomenclatura del PGC el importe neto de la cifra de negocios se calculará del siguiente modo:

- + Ventas
- + Prestaciones de servicios
- Descuentos sobre ventas por pronto pago
- Devoluciones de ventas
- Rappels sobre ventas
- = Importe neto de la cifra de negocios

#### 2.8. CUENTAS ABREVIADAS

En la norma 4 para la elaboración de las cuentas anuales se establece la posibilidad de formular cuentas abreviadas. Dicha posibilidad estriba fundamentalmente en el tamaño de la empresa.

##### a) Balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados

De acuerdo con dicha norma, pueden elaborar los citados estados de acuerdo con modelos 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 los 4.000.000 euros. A estos efectos, se entenderá por total activo el total que figura en el modelo del balance.
- Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los 8.000.000 euros.
- Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 50.

Para poder formular cuentas abreviadas deben darse al menos dos de las circunstancias mencionadas durante dos ejercicios consecutivos. Del mismo modo, para perder la condición de autorizada a formular esas cuentas abreviadas, deberían superarse al menos dos de los tres parámetros durante dos ejercicios consecutivos.

En consonancia con lo expuesto en el epígrafe 2.4, deberán ser auditadas las cuentas anuales de las sociedades que a la fecha de cierre del ejercicio se superen dos de los tres parámetros citados, si tal condición se ha dado durante dos años consecutivos.

## b) Cuenta de pérdidas y ganancias abreviada

Pueden elaborar el citado estado de acuerdo con el modelo abreviado 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 los 11.400.000 euros. A estos efectos, se entenderá por total activo el total que figura en el modelo del balance.
- Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los 22.800.000 euros.
- Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 250.

Para poder formular la cuenta de pérdidas y ganancias deben darse al menos dos de las circunstancias mencionadas durante dos ejercicios consecutivos. Del mismo modo, para perder la condición de autorizada a formular esas cuentas abreviadas, deberían superarse al menos dos de los tres parámetros durante dos ejercicios consecutivos.

### 3. LAS NORMAS DE ELABORACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES EN EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD

#### 3.1. FINALIDAD Y CONTENIDO

Las cuentas anuales constituyen el mecanismo de transmisión de la información acerca de la situación patrimonial y la evolución de los resultados al exterior. Tal y como se indica en el marco conceptual del PGC, la información suministrada en ellas debe ser comprensible y útil para los usuarios al tomar sus decisiones económicas. Para ello, tras todo el proceso de regulación conceptual de sus elementos, de su reconocimiento y de su valoración, deben establecerse, también, unas normas que regulen su elaboración y formas de presentación.

La tercera parte del PGC se denomina cuentas anuales. Esta parte está integrada, en su totalidad, por las normas de elaboración de las cuentas anuales. A continuación se extractan las mismas, tanto en lo relativo a las comunes como a las particulares de cada estado financiero.

#### 3.2. NORMAS COMUNES AL BALANCE, LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS, EL ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO Y EL ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO

##### *Identificación de los documentos*

El balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria deberán estar identificados; indicándose de forma clara y en cada uno de dichos documentos su denominación, la empresa a que corresponden y el ejercicio al que se refieren.

##### *Moneda en que se expresan*

Las cuentas anuales se elaborarán expresando sus valores en euros; no obstante lo anterior, podrán expresarse los valores en miles o millones de euros cuando la magnitud de las cifras así lo aconseje, debiéndose indicar esta circunstancia en las cuentas anuales.

##### *Información comparativa*

En cada partida deberán figurar, además de las cifras del ejercicio que se cierra, las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior. A estos efectos, cuando unas y otras no sean comparables, bien por haberse producido una modificación en la estructura, bien por realizarse un cambio de criterio contable o subsanación de error, se deberá proceder a adaptar el ejercicio precedente, a efectos de su presentación en el ejercicio al que se refieren las cuentas anuales, informando de ello detalladamente en la memoria.

##### *No incorporación de valores*

No figurarán las partidas a las que no corresponda importe alguno en el ejercicio ni en el precedente.

##### *Imposibilidad de modificación de la estructura*

No podrá modificarse la estructura de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán en la memoria.

##### *Adición de nuevas partidas a las previstas*

Podrán añadirse nuevas partidas a las previstas en los modelos normales y abreviados, siempre que su contenido no esté previsto en las existentes.

##### *Posibilidad de subdivisiones adicionales*

Podrá hacerse una subdivisión más detallada de las partidas que aparecen en los modelos, tanto en el normal como en el abreviado.

##### *Posibilidad de agrupación de partidas*

Podrán agruparse las partidas precedidas de números árabes en el balance, en el estado de cambios y en el patrimonio neto, o letras en la cuenta de pérdidas y ganancias y en el estado de flujos de efectivo, si solo representan un importe irrelevante para mostrar la imagen fiel o si se favorece la claridad.

##### *Referencias cruzadas a la memoria*

Cuando proceda, cada partida contendrá una referencia cruzada a la información correspondiente dentro de la memoria.

##### *Presentación de saldos con empresas del grupo, multigrupo y asociadas*

Los créditos y deudas con empresas del grupo y asociadas, así como los ingresos y gastos derivados de ellos, figurarán en las partidas correspondientes, con separación de las que no correspondan a empresas del grupo o asociadas, respectivamente. En cualquier caso, en las partidas relativas a empresas asociadas también se incluirán las relaciones con empresas multigrupo.

**3.3. EL BALANCE**

• **Definición y elementos que lo integran**

El balance muestra los activos de una unidad económica, los pasivos que recaen sobre la misma y su patrimonio neto. Así pues, los elementos integrantes del balance son activos, pasivos y patrimonio neto. Esquemáticamente, puede visualizarse el balance, en una primera aproximación, del siguiente modo:

ACTIVO	PATRIMONIO NETO
	PASIVO

Lógicamente, el balance debe proporcionar información mucho más detallada que una simple suma del activo, el pasivo y el patrimonio neto. A tal fin, la norma de elaboración de las cuentas anuales, es decir, la que se refiere al balance, establece una serie de obligaciones de presentación que se refieren, en primer lugar, a la necesidad de clasificar los activos y pasivos en corrientes y no corrientes, y, en segundo lugar realiza una serie de precisiones sobre la presentación de determinadas partidas. En función de ello se van produciendo sucesivas desagregaciones, que terminan dando lugar al modelo de presentación del balance, del que recordamos que existe la versión normal y abreviada. En estas unidades didácticas presentaremos solo el modelo normal.

• **Activos y pasivos corrientes y no corrientes**

Así pues, las normas de elaboración de las cuentas anuales disponen que el balance debe formularse clasificando los activos y pasivos en corrientes y no corrientes. El modelo normal, al que nos referiremos en todo momento, designa con letras mayúsculas a cada agrupación del balance en su izquierda y derecha, quedando una configuración de primer nivel como la siguiente:

A) ACTIVO NO CORRIENTE	A) PATRIMONIO NETO
B) ACTIVO CORRIENTE	B) PASIVO NO CORRIENTE
	C) PASIVO CORRIENTE

• **Activos corrientes**

El activo corriente comprenderá:

Los activos vinculados al ciclo normal de explotación que la empresa espera vender, con sumir o realizar en el transcurso del mismo. Con carácter general, el ciclo normal de explotación no excederá de un año. A estos efectos se entiende por ciclo normal de explotación el periodo de tiempo que transcurre entre la adquisición de los activos que se incorporan al proceso productivo y la realización de los productos en forma de efectivo o equivalentes al efectivo. Cuando el ciclo normal de explotación no resulte claramente identificable, se asumirá que es de un año.

• **Activos no corrientes**

Los demás elementos del activo se clasificarán como no corrientes.

• **Pasivos corrientes**

El pasivo corriente comprenderá:

✓ Las obligaciones vinculadas al ciclo normal de explotación que la empresa espera liquidar en el transcurso del mismo.

✓ Las obligaciones cuyo vencimiento o extinción se espera que se produzca en el corto plazo, es decir, en el plazo máximo de un año, contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio; en particular, aquellas obligaciones para las cuales la empresa no disponga de un derecho incondicional a diferir su pago en dicho plazo. En consecuencia, los pasivos no corrientes se reclasificarán en corrientes en la parte que corresponda.

• **Pasivos no corrientes**

Los demás elementos del pasivo se clasificarán como no corrientes

**3.4 LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS**

• **Definición y elementos que lo integran**

La cuenta de pérdidas y ganancias muestra los ingresos obtenidos por una unidad económica y los gastos necesarios realizados para la obtención de aquellos durante un periodo de tiempo determinado, resultando por diferencia el resultado neto del ejercicio. En concreto, la norma de elaboración de las cuentas anuales establece que la cuenta de pérdidas y ganancias recoge el resultado del ejercicio, formado por los ingresos y gastos del mismo, excepto cuando procede su imputación directa al patrimonio neto de acuerdo con lo previsto en las normas de registro y valoración. Debe recordarse aquí que los ingresos y gastos que se imputan directamente al neto provienen del tratamiento contable de determinados instrumentos financieros y de las subvenciones de capital.

La citada norma establece que los ingresos y gastos se deben clasificar de acuerdo con su naturaleza, es decir, de acuerdo con las características del factor que los genera. Así pues, por ejemplo, todos los gastos que provengan de la utilización del factor trabajo, como por ejemplo, los sueldos, el gasto por Seguridad Social, indemnizaciones, etc, se clasificarán por naturaleza en un apartado que recoja los gastos de personal.

En concreto establecen lo siguiente:

- ✓ El importe correspondiente a las ventas, prestaciones de servicios y otros ingresos de explotación se reflejará en la cuenta de pérdidas y ganancias por su importe neto de devoluciones y descuentos.
- ✓ La partida «Trabajos realizados por otras empresas» recoge los importes correspondientes a actividades realizadas por otras empresas en el proceso productivo.
- ✓ Las subvenciones, donaciones y legados recibidos que financien activos o gastos que se incorporen al ciclo normal de explotación se reflejarán en la partida «Subvenciones de explotación incorporadas al resultado del ejercicio», mientras que las subvenciones, donaciones y legados que financien activos del inmovilizado intangible, material o inversiones inmobiliarias, se imputarán a resultados, de acuerdo con la norma de registro y valoración, a través de la partida «Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras».
- ✓ En caso de que la empresa presente ingresos o gastos de carácter excepcional y cuantía significativa, como por ejemplo los producidos por inundaciones, incendios, multas o sanciones, se creará una partida con la denominación «Otros resultados», formando parte del resultado de explotación e informará de ello detalladamente en la memoria.

### 3.5 EL ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO

El EFE es un estado financiero que suministra información sobre las variaciones producidas en el efectivo de la empresa.

Supongamos que una empresa posee un efectivo al comienzo de un ejercicio de 400 euros y al final de dicho ejercicio asciende a 700 euros. El EFE informa de los motivos que han llevado a que el efectivo se haya incrementado durante el ejercicio en 300 euros.

El efectivo es un concepto vinculado a los «cobros» (entradas de efectivo) y «pagos» (salidas efectivo). La forma de explicar los aumentos o disminuciones en el efectivo será, pues, detallando cobros y los pagos del ejercicio.

El EFE permite analizar los cambios en la situación financiera de la empresa, proporcionando formación de actividades de la empresa capaces de generar efectivo. Según el PGC, debe detallarse si la generación de efectivo se deriva de operaciones de explotación, inversión o financiación.

Los flujos de efectivo procedentes de las actividades de explotación son fundamentalmente los ocasionados por las actividades que constituyen la principal fuente de ingresos de la empresa, así como otras actividades que no pueden ser calificadas como de inversión o financiación. Como actividades explotación se consideran: las ventas de productos, los servicios realizados, los cobros de cuotas y de comisiones, los pagos a los proveedores, los pagos a los empleados, los pagos de impuestos, etc.

Los flujos de efectivo procedentes de las actividades de inversión son los pagos que tienen su origen en la adquisición de activos no corrientes y otros activos no incluidos en el efectivo y otros líquidos equivalentes, así como los cobros procedentes de su enajenación o de su amortización al vencimiento. Las actividades de inversión se refieren a las relacionadas con: los pagos por la adquisición de inmovilizado material, los pagos por la adquisición de instrumentos de pasivo emitidos por otras empresas, cobros por las venta de elementos de inmovilizado material, etc.

Los flujos de efectivo procedentes de las actividades de financiación comprenden los cobros procedentes de la adquisición por terceros de títulos de valores emitidos por la empresa o de recursos concedidos por entidades financieras o terceros, en forma de préstamos u otros instrumentos de financiación, así como pagos realizados por amortización o devolución de las cantidades aportadas por ellos. Figurarán también como flujos de efectivo de este apartado los pagos a favor de los accionistas en concepto de dividendos.

### 3.6 EL ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO

El ECPN recoge información relacionada con las variaciones que se producen en el patrimonio de la empresa y por tanto, variaciones en la riqueza de la empresa. Dichos cambios provienen de variaciones sufridas en los activos netos pero que no se incorporan al resultado sino que contablemente se cogen en cuentas de patrimonio neto.

- ✓ Cambios que proceden de la cuenta de pérdidas y ganancias.
- ✓ Cambios debidos a valoraciones de determinados elementos patrimoniales mediante el criterio del valor razonable.
- ✓ Cambios en políticas contables y tratamiento de errores de ejercicios anteriores.

El IPGC presenta un modelo de presentación del ECPN. Dicho estado contiene dos partes:

- ✓ La primera parte denominada «el estado de ingresos y gastos reconocidos».
- ✓ La segunda parte denominada «el estado total de cambios en el patrimonio neto».

El estado de ingresos y gastos reconocidos se formula a partir del resultado del ejercicio obtenido de la cuenta de pérdidas y ganancias, incorporando el resto de ingresos y gastos que se han contabilizado directamente al patrimonio neto, corrigiendo las transferencias realizadas a la cuenta de pérdidas y ganancias según lo dispuesto en el PGC.

El estado total de cambios en el patrimonio neto informa de todos los cambios habidos en el patrimonio neto derivados del saldo total de los ingresos y gastos reconocidos, incorporando el resto de variaciones del patrimonio neto que no se deben a conceptos relacionados con ingresos y gastos. Dichas variaciones se deben a operaciones de capital con los socios o propietarios, así como los beneficios distribuidos; las

variaciones en la prima de emisión, en las reservas y todas las cuentas relacionadas con patrimonio neto. Cada uno de estos movimientos debe presentarse de forma separada.

**3.7 LA MEMORIA**

La memoria es una cuenta anual más y su contenido podría decirse que se caracteriza por ser un complemento a los estados financieros cuantitativos, ya que amplía, describe y comenta los contenido de ellos además de ofrecer otro tipo de información (parte de ella de tipo cualitativo) de diversa índole que es necesaria para la comprensión de la actividad de la empresa.

**4. CAMBIO DE CRITERIOS CONTABLES, ERRORES Y ESTIMACIONES CONTABLES**

Esta norma introduce los términos de aplicación retroactiva y aplicación prospectiva, los cuales están tomados de la NIC 8, «Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores».

**Aplicación retroactiva:** consiste en aplicar el nuevo criterio como si éste se hubiese aplicado siempre. Se modifica la información comparativa (balance año anterior).

**Aplicación prospectiva:** consiste en aplicar el nuevo criterio desde el momento en el que se produce el cambio de criterio.

**4.1. CAMBIOS DE CRITERIOS CONTABLES**

El tratamiento contable de estos cambios está desarrollado en los primeros párrafos de la norma de valoración 22, según la cual:

«Cuando se produzca un cambio de criterio contable, siempre de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información. Este cambio motivará el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos en el saldo inicial del patrimonio neto del ejercicio más antiguo presentado, así como la modificación de las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio.»

Por tanto, el cambio de criterio contable se realizará de forma retroactiva, es decir, la aplicación retroactiva consiste en aplicar una nueva política contable a transacciones, otros eventos y condiciones, como si ésta se hubiera aplicado siempre, por lo que los ajustes contables además de modificar las cuentas de activos y pasivo correspondiente, implicarán un cargo o abono a una cuenta de reservas, en vez de a resultados extraordinarios como indicaba el PGC de 1990.

El hecho de que el ajuste se realice con cargo o abono a reservas mediante un sistema retroactivo implica que la hora de informar en la información comparada, se ha de realizar un ajuste a las reservas de los años anteriores cuando se elabora el estado de cambios de patrimonio.

**EJEMPLO:** La sociedad «ALFA, SA», dependiente de la sociedad «BETA, S.A.», está dedicada al tratamiento de un tipo de materiales, que hace que los almacenes representen un volumen importante. El grupo viene aplicando como criterio para valorar sus existencias un método próximo al FIFO. Así se cerró el año 20X0. Sin embargo, las existencias finales de 20X1 van a valorarse de acuerdo con un método de precio medio. Las razones para tal cambio son que parece que el nuevo método es más racional y que los costes de administración del nuevo método son menores.

Para cerrar la contabilidad de 20X1 se han hecho las siguientes valoraciones en u.m.:

	FIFO	Precio medio
Existencias iniciales	83.000	78.000
Existencias finales		87.000

SE PIDE: Contabilizar el cambio del criterio contable.

Los cambios de criterio contable, de acuerdo con la norma de valoración, deben cargarse o abonarse a reservas voluntarias. La cuantía del ajuste será:

$$83.000 - 78.000 = 5.000$$

Los apuntes contables a realizar son:

- Por la valoración de las existencias iniciales al nuevo criterio:

5.000	113. Reserva legal		
		300. Mercaderías	5.000

- Por la eliminación de las existencias iniciales:

78.000	610. Variación existencias mercaderías		
		300. Mercaderías	5.000

- Por las existencias finales:

87.000	300. Mercaderías		
		610. Variación existencias	87.000
		mercaderías	

#### 4.2 ERRORES

Errores de ejercicios anteriores son las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad, para uno o más ejercicios anteriores, resultantes de un fallo al emplear o de un error al utilizar información fiable que:

- Estaba disponible cuando los estados financieros para tales ejercicios fueron formulados.
- Podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.

Dentro de estos errores se incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, el no advertir o malinterpretar hechos, así como los fraudes.

En la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores serán de aplicación las mismas reglas que los cambios de criterio contable, es decir, que se seguirá un criterio retroactivo.

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

#### EJEMPLO

El 1 de enero de 20X1 se adquiere una máquina por 1.000 u.m. con vida útil de 8 años. Por un error informático la amortización se realiza en 10 años. El error se corrige en el año 20X4, cuya amortización se dota de forma correcta.

Cuota dotada en 20X1, 20X2 y 20X3 (1.000 / 10)	100
Cuota correcta (1.000 / 8)	125
Déficit anual	25

El asiento que se efectúa durante 20X4 para corregir la situación es el siguiente:

75	113. Reserva voluntaria		
		2810. Amortización acumulada del inmovilizado material	75

En los estados financieros elaborados a 31 de diciembre de 20X4, la información comparada que se presentará respecto a la máquina es la siguiente:

	31-12-2003	31-12-2004
Maquinaria	625 <sup>1</sup>	500 <sup>2</sup>
(1) Corresponde a un coste de 1.000 y a una amortización acumulada de 375 (300 dotadas anteriormente y 75 del ajuste)		
(2) Corresponde a un coste de 1.000 y a una amortización acumulada de 500		

#### 4.3 CAMBIOS EN ESTIMACIONES CONTABLES

Los cambios en estimaciones contables que sean consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos, no se considerarán cambios de criterio contable. El cambio de estimaciones contables se aplicará de forma prospectiva, procedimiento que consiste en aplicar el nuevo criterio desde el momento en el que se produce el cambio de criterio.

El efecto de este cambio se imputará, según la naturaleza de la operación de que se trate, como ingreso o gasto en la cuenta de Pérdidas y ganancias del ejercicio o, cuando proceda, directamente al patrimonio neto. El eventual efecto sobre ejercicios futuros se irá imputando en el transcurso de los mismos.

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

#### EJEMPLO

El 1 de enero de 20X1 se adquiere una máquina por 1.000 u.m. con vida útil de 10 años. Al inicio del 20X3, por una modificación legal, la vida útil pendiente es de 4 años. Su amortización se realiza mediante un sistema de amortización constante.

La cuota dotada durante los años 20X1 y 20X2 ha sido de:  $1.000/10 = 100$

Por lo que el valor contable de la máquina al inicio del año 20X3 es de:  $1.000 - 100 \times 2 = 800$

Al producirse la modificación de la vida útil de la máquina al inicio del año 20X3, la cuota para los 4 años siguientes será:  $800/4 = 200$

El cuadro de amortización de la máquina durante su vida útil quedaría como sigue:

Año	Cuota amort.	Amortiz. Acum.	Valor contable
20X1	100	100	900
20X2	100	200	800
20X3	200	400	600
20X4	200	600	400
20X5	200	800	200
20X6	200	1.000	0
	1.000		

#### 4.4 HECHOS POSTERIORES AL CIERRE

- Introducción**

Los hechos posteriores a la fecha del balance son todos aquellos eventos, ya sean favorables o desfavorables, que se hayan producido entre la fecha del balance y la fecha de formulación o de autorización de los estados financieros para su divulgación. Pueden identificarse dos tipos de eventos:

- ✓ Aquellos que muestran las condiciones que ya existían a la fecha de cierre de las cuentas y que, por suponer diferencias al proceso de formulación de las cuentas anuales originalmente realizadas, deberían suponer una modificación de las mismas (hechos posteriores a la fecha del balance que implican ajuste).

- ✓ Los que evidencian condiciones que no existían a la fecha de cierre del ejercicio, por lo que no deberían suponer una modificación de las cuentas, pero que por su importancia deberían ser comunicadas al destinatario de las cuentas anuales para evitar una interpretación errónea o incompleta de las mismas, es decir, aquellos que son indicativos de condiciones que han aparecido después de la fecha del balance (hechos posteriores a la fecha del balance que no implican ajuste).

- Hechos posteriores que pongan de manifiesto condiciones que ya existían en la fecha de balance**

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

Ejemplo de este tipo de hechos, que implicarán ajuste a los estados financieros elaborados al cierre del ejercicio, según la NIC 10. Hechos posteriores al cierre son los siguientes:

1. La resolución de un litigio judicial, posterior a la fecha del balance, que confirma que la entidad tenía una obligación presente en la fecha del balance. La entidad ajustará el importe de cualquier provisión reconocida previamente respecto a ese litigio judicial, de acuerdo con la NV 15.<sup>a</sup> «Provisiones y contingencias», o bien reconocerá una nueva provisión.

2. La recepción de información, después de la fecha del balance, que indique el deterioro del valor de un activo a esa fecha, o bien la necesidad de ajustar la pérdida por deterioro del valor reconocido previamente para ese activo. Por ejemplo:

La situación concursal de un cliente, ocurrida después de la fecha del balance, generalmente confirma que en tal fecha existía una pérdida sobre la cuenta comercial a cobrar, de forma que la entidad necesita ajustar el importe en libros de dicha cuenta.

- La venta de existencias, después de la fecha del balance, puede proporcionar evidencia acerca del valor neto realizable de las mismas en la fecha del balance.

3. La determinación, con posterioridad a la fecha del balance, del coste de los activos adquiridos o del importe de ingresos por activos vendidos antes de dicha fecha.

4. La determinación, con posterioridad a la fecha del balance, del importe de la participación en las ganancias netas o de los pagos por incentivos, si en la fecha del balance la entidad tiene la obligación, ya sea de carácter legal o implícita, de efectuar tales pagos, como resultado de hechos anteriores a esa fecha.

5. El descubrimiento de fraudes o errores que demuestren que los estados financieros eran incorrectos.

#### EJEMPLO

La sociedad «ALFA» ha dotado durante el año 20X1 una provisión para responsabilidades por importe de 10.000 u.m., importe que figura en el balance de situación al 31 de diciembre de 20X1. El día 1 de febrero del año 20X2, se confirma que la cuantía del importe del litigio será de 12.000 u.m. El consejo de administración aprueba la formulación de las cuentas anuales el 5 de marzo.

Por la dotación a la provisión efectuada durante el año 20X1:

10.000	(62) Servicios exteriores				
		(142) Provisión para otras responsabilidades			10.000

Una vez elaborado el borrador de los estados financieros, procede ajustar la «Provisión para otras responsabilidades» (142), ya que se trata de una situación que ya se había producido al cierre del ejercicio.

2.000	(62) Servicios exteriores				
		(142) Provisión para otras responsab.			2.000

**EJEMPLO**

La sociedad «ALFA» tiene a 31 de diciembre de 20X1 unos derechos de cobro sobre un cliente por importe de 20.000 u.m. El día 31 de enero de 20X2 el cliente es declarado en situación concursal y se estima que la pérdida será del 80% del crédito. A esta fecha, el consejo de administración no ha autorizado todavía la divulgación de los estados financieros del año 20X1.

Antes del cierre definitivo del ejercicio 20X1, hay que reconocer la correspondiente pérdida por deterioro del derecho de cobro:

16.000	(436)	Cientes de dudoso cobro		
			(430)	Cientes
				16.000
16.000	(694)	Pérdidas por deterioro de créditos comerciales		
			(490)	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales
				16.000

**EJEMPLO**

La sociedad «ALFA» cierra el ejercicio con fecha 31 de diciembre. El día 15 de enero de 20X2, fecha anterior a la formulación definitiva de las cuentas del año 20X1, los auditores observan que las dotaciones a la amortización del inmovilizado material de 20X1 se han efectuado incorrectamente y que existe un exceso de dotación de 12.750 u.m.

En este caso, al igual que los anteriores, se ha de realizar el ajuste oportuno para que el importe de los saldos al 31 de diciembre de 20X1 sea el correcto.

12.750	(281)	Amort. Acum. inm. mat.		
			(681)	Amortiz. del inmo.material
				12.750

• **Hechos posteriores que pongan de manifiesto condiciones que no existían en la fecha de balance**

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

En todo caso, deberá incluirse información sobre los hechos posteriores que afecte a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

Según la NIC 10 «Hechos posteriores al cierre» un ejemplo de hecho posterior a la fecha del balance que no implica ajuste es la reducción en el valor de mercado de las inversiones, ocurrida entre la fecha del balance y la fecha de formulación o de autorización de los estados financieros para su divulgación. La caída del valor de mercado no está, normalmente, relacionada con las condiciones de las inversiones en la fecha del balance, sino que refleja circunstancias acaecidas en el ejercicio siguiente. Por tanto, la entidad no ajustará los importes previamente reconocidos en sus estados financieros para estas inversiones. De forma similar, la entidad no actualizará los importes que figuren en las notas u otras revelaciones que se refieran a esas inversiones, en la fecha del balance, aunque pudiera ser necesario revelar información adicional en la memoria.

• **Información en la memoria de los hechos posteriores al cierre**

En el apartado 22 de la Memoria, el PGC de 07 exige la siguiente información sobre los hechos posteriores al cierre:

1. Los hechos posteriores que pongan de manifiesto circunstancias que ya existían en la fecha de cierre del ejercicio y que, por aplicación de la norma de registro y valoración, hayan supuesto la inclusión de un ajuste en las cifras contenidas en los documentos que integran las cuentas anuales.

2. Los hechos posteriores que pongan de manifiesto circunstancias que ya existían en la fecha de cierre del ejercicio que no hayan supuesto, de acuerdo con su naturaleza, la inclusión de un ajuste en las cifras contenidas en las cuentas anuales, pero la información contenida en la memoria debe ser modificada de acuerdo con dicho hecho posterior (por ejemplo, ampliaciones de capital en curso al cierre del ejercicio y cuya inscripción registral se produce con posterioridad al cierre del ejercicio).

3. Los hechos posteriores que muestren condiciones que no existían al cierre del ejercicio y que sean de tal importancia que, si no se suministra información al respecto, podría afectar a la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales. En particular se describirá el hecho posterior y se incluirá la estimación de sus efectos. En el supuesto de que no sea posible estimar los efectos del citado hecho, se incluirá una manifestación expresa sobre este extremo, conjuntamente con los motivos y condiciones que provocan dicha imposibilidad de estimación.

4. Hechos acaecidos con posterioridad al cierre de las cuentas anuales que afecten a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, informando de:

Descripción del hecho posterior y su naturaleza (factor que genera duda respecto a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento).

- a. Potencial impacto del hecho posterior sobre la situación de la empresa.
- b. Factores mitigantes relacionados, en su caso, con el hecho posterior.