

COLECCIÓN FRANCIS
LEFEBVRE

AECA

**Contenido de la memoria
normal, abreviada y PGC
pymes**

Actualizado a 29 de diciembre de 2016



Esta obra es el resultado
de un estudio técnico cedido
a **Francis Lefebvre** por

Gregorio LABATUT SERER

Departamento de Contabilidad. Facultad de Economía. Universidad de Valencia

© Francis Lefebvre
Lefebvre-El Derecho, S. A.
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: (91) 210 80 00. Fax: (91) 210 80 01
www.efl.es
Precio: 39,52 € (IVA incluido)
ISBN: 978-84-16924-24-0
Depósito legal: M-828-2017
Impreso en España
por Printing'94
Puerto Rico, 3. 28016 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

Plan general

	<u>Pág.</u>
1. INTRODUCCIÓN	7
2. NORMALIZACIÓN DE LA MEMORIA	11
3. CONTENIDO DE LA MEMORIA NORMAL DEL PGC Y PROPUESTA NORMALIZADORA . .	15
4. CONTENIDO DE LA MEMORIA ABREVIADA DEL PGC.....	211
5. CONTENIDO DE LA MEMORIA DEL PGC PYMES.....	267
6. BIBLIOGRAFÍA	319

1. INTRODUCCIÓN

El Plan General de Contabilidad de 2007 (PGC) aprobado por R.D. 1514/2007, así como el Plan General de Contabilidad para Pymes (PGC Pymes) aprobado por R.D. 1515/2007, han tenido que ser modificados recientemente para adaptarlo a los nuevos contenidos de la DIRECTIVA 2013/34/UE DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO de 26 de junio de 2013 sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo (en adelante nueva Directiva), que obligó a modificar el Código de Comercio, la Ley de Sociedades de Capital, y recientemente se ha modificado el PGC Pymes y el PGC.

Estas modificaciones se han producido mediante el Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre. (en adelante Real Decreto).

Las modificaciones introducidas por el Real Decreto afectan sustancialmente al contenido de la memoria abreviada y a la del PGC Pymes, siendo las modificaciones en la memoria normal muchos menores.

También desde la óptica fiscal se imponen muchas obligaciones de información que deben incluirse en la memoria, para beneficiarse de ciertas ventajas fiscales, como por ejemplo las minoraciones por la Reserva de capitalización y la reserva de nivelación, entre otras muchas que iremos desarrollando en cada uno de los puntos de la memoria, principalmente en la que hace referencia a la situación fiscal.

Las Cuentas Anuales están formadas por los siguientes documentos:

1. Balance
2. Cuenta de Pérdidas y Ganancias
3. Estado de cambios en el patrimonio neto
4. Estado de Flujos de Efectivo
5. Memoria.

No obstante, según el Real Decreto, a partir del 1 de enero de 2016 el Estado de cambios en el patrimonio neto y el Estado de Flujos de Efectivo no es obligatorio para las empresas que pueden formular Balance y Memoria abreviadas, y las que se puedan acoger al PGC Pymes.

En consecuencia, para estas últimas empresas, las Cuentas Anuales quedan reducidas a:

- Balance.
- Cuenta de Pérdidas y Ganancias
- Memoria.

En la tercera parte del Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007, de 16 de noviembre) y del Plan General de Contabilidad de PYMES (RD 1515/2007, de 16 de noviembre) se establecen cuales son los contenidos de dichas cuentas anuales.

Según el PGC, se mantienen dos modelos de cuentas anuales: Normales y abreviadas. La utilización de uno u otro modelo se establece en función del tamaño de la empresa medido por tres parámetros: Cifra de negocios, volumen de activo y número medio de trabajadores. Así mismo en el PGC Pymes se establecen unos modelos de cuentas para las empresas que puedan acogerse al mismo.

En el cuadro núm. 1 que reproducimos a continuación, se especifican el tipo de cuen-

tas anuales aplicables a las empresas según su tamaño a partir del 1 de enero de 2016.

	PGC PYMES		PGC	
	Microem- presa	Resto		
Condiciones	Balance, memoria y Cuenta de Pérdidas y Ganancias.		Balance y me- moria	Cuenta Pérdidas y Ganancias
	Durante dos años conse- cutivos no sobrepase dos de las tres condiciones si- guientes		Durante dos años consecutivos no sobrepase dos de las tres condiciones siguientes	
Total Activo (euros)	1.000.000	4.000.000 (*)	4.000.000	11.400.000
Importe neto de la cifra de negocios (euros)	2.000.000	8.000.000(*)	8.000.000	22.800.000
Número medio de trabajadores.	10	50(*)	50	250

(*) Hasta el 31 de diciembre de 2015 los límites eran los siguientes:

- Total activo (euros): 2.850.000
- Importe neto de la cifra de negocios: 5.700.000 euros.
- Número medio de trabajadores: 50

Podrán aplicar uno u otro modelo de balance, memoria o cuenta de pérdidas y ganancias, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria; los que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias enumeradas.

Las empresas perderán la facultad de aplicar el modelo correspondiente si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

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

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

Cuadro núm. 1. Modelos de Cuentas Anuales en función del tamaño.

A pesar de que los contenidos y estructura de estas nuevas cuentas anuales están contemplados en la Tercera Parte del PGC 2007 y del PGC Pymes, modificado por el Real Decreto, la *Orden JUS/206/2009, de 28 de enero, por la que se aprueban nuevos modelos para la presentación en el Registro Mercantil de las cuentas anuales de los sujetos obligados a su publicación*. (BOE 10 de febrero de 2009) ofrece modelos de los mismos con objeto de facilitar la comprensión de su contenido agilizar el tratamiento y almacenamiento informático, así como la publicación por parte del Registro Mercantil. Siendo la última actualización en el momento de redactar estas líneas la establecida por Resolución de 26 de febrero de 2016, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, por la que se modifican los modelos establecidos en la Orden JUS/206/2009, de 28 de enero, por la que se aprueban nuevos modelos para la presentación en el Registro Mercantil de las cuentas anuales de los sujetos obligados a su publicación, y se da publicidad a las traducciones a las lenguas cooficiales propias de cada comunidad autónoma.

Esta Resolución de 26 de febrero de 2016 se refiere a las cuentas del ejercicio 2015, pero es la última Resolución que de la Dirección General de los Registros y Notariado

aprobada, por lo cual, nosotros hemos hecho una labor de adaptación de la misma al nuevo escenario planteado a partir del 1 de enero de 2016.

En consecuencia vamos a explicar el nuevo contenido de la memoria según el Real Decreto y en aquellos casos que pueda ser aplicado alguno de los cuadros contenidos en la Resolución de 26 de febrero de 2016, lo indicaremos, así como realizaremos las modificaciones oportunas adaptándolas al contenido del Real Decreto.

El objetivo de la normalización de Cuentas Anuales de la Resolución de 26 de febrero de 2016 es suministrar el tratamiento informático y la difusión de la información contable en lenguaje XML¹ mediante el depósito de Cuentas Anuales en el Registro Mercantil.

No obstante, estos modelos pueden formularse utilizando una doble modalidad en función de su presentación:

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

En la actualidad se esta potenciando la presentación por modalidad telemática habida cuenta no sólo de las nuevas posibilidades que brinda la acelerada evolución de la tecnología sino de la necesaria adecuación de nuestro ordenamiento a las exigencias de la Directiva 2003/58/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de julio, que modificó la anterior Directiva 68/151/CEE. En ella se impone a los Estados miembros la obligación de asegurar que las sociedades y demás personas obligadas a la publicación de cuentas anuales en cada ejercicio, lo puedan hacer por medios electrónicos, exigencia por otra parte plenamente conforme con el régimen que para el acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos ha introducido la Ley 11/2007, de 22 de junio.

Con respecto a las cuentas anuales consolidadas de los grupos que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 43 bis del Código de Comercio, apliquen las normas contables del propio Código Comercio, han sido desarrolladas por Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y, para el cierre del ejercicio 2015 por la Resolución de 26 de febrero de 2016, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, así como los cambios impuestos por el Real Decreto.

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

En este trabajo no nos ocuparemos de las Cuentas Anuales Consolidadas, ni tampoco de las entidades financieras reguladas por la circular 4/2004 del Banco de España.

¹ El XML son las siglas en inglés de *Extensible Markup Language* («lenguaje de marcas»). Permite definir la gramática de lenguajes específicos (de la misma manera que HTML es a su vez un lenguaje definido por SGML). Tiene un papel muy importante en la actualidad ya que permite la compatibilidad entre sistemas para compartir la información de una manera segura, fiable y fácil, por lo que facilita mucho la difusión de la información contable en Internet. Puede verse más información en: <http://es.wikipedia.org/wiki/XML>

2. NORMALIZACIÓN DE LA MEMORIA

Con respecto a la memoria y su contenido, resulta difícil realizar una estandarización de la misma, no obstante, para facilitar que las empresas informen sobre los detalles que requiere la memoria de las cuentas anuales, la *Orden JUS/206/2009, de 28 de enero* normaliza en lo posible buena parte de su contenido que ha sido actualizada la Resolución de 26 de febrero de 2016, de la Dirección General de los Registros y del Notariado para el cierre del ejercicio 2015; con el fin de que las empresas que lo deseen (no es obligatorio) puedan utilizar los cuadros normalizados que se anexan en dicha orden para incluirlos en la memoria, pero como hemos dicho no hace obligatorio su uso para flexibilizar en lo posible el cumplimiento de dicha obligación.

En consecuencia, con esta aspiración normalizadora, respecto a los contenidos de la memoria se ha estandarizado incorporando cuadros que facilitan su realización, pero en todo caso deberán acompañar a estos cuadros normalizados el resto de la información que compone la Memoria y que no ha sido normalizado, según se indica en el la Resolución de 26 de febrero de 2016, de la Dirección General de los Registros y del Notariado para el cierre del ejercicio 2015 citada². Por lo que las empresas deberán añadir la información no normalizada en la Memoria incorporando las páginas que consideren necesaria para completar con ellas los cuadros normalizados por la Orden.

Hay que resaltar que los modelos que se ofrecen relativos al Balance, a la Cuenta de pérdidas y ganancias, al Estado de cambios en el patrimonio neto y al Estado de flujos de efectivo son de utilización obligatoria, con los límites definidos en el cuadro 1 anterior, mientras que los cuadros que normalizan la contestación a los diferentes puntos de la Memoria son de utilización potestativa, de modo que no son de aplicación obligatoria a las empresas y se facilitan como una ayuda para su confección.

Por este motivo, y con respecto al contenido de la Memoria, en este trabajo hemos intentado completar la labor estandarizadora de la Resolución de 26 de febrero de 2016, de la Dirección General de los Registros y del Notariado para el cierre del ejercicio 2015, actualizándola con los nuevos contenidos a partir del 1 de enero de 2016 y comentar mediante varios casos prácticos aquellos aspectos del contenido de la memoria más polémicos.

En cualquier caso, en la elaboración de la Memoria debe tenerse en cuenta lo establecido en la norma de elaboración 10.³ Memoria, de la tercera parte del Plan General de Contabilidad, en el que se indica que:

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

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

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

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

2 No obstante, tal y como hemos expuesto, nosotros hemos hecho una labor de actualización con los nuevos contenidos de la memoria a partir del 1 de enero de 2016 establecidos por el nuevo Real Decreto 602/2016 por el que se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre.

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

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

5. Lo establecido en la nota 4 de la memoria se deberá adaptar para su presentación, en todo caso, de modo sintético y conforme a la exigencia de claridad³.

Para conseguir el objetivo de comentar la información de la memoria no estandarizada en cuadros por la Resolución, se transcribe el contenido de la memoria del Plan General de Contabilidad, se hace alusión, en cada apartado, al número de los cuadros que se proporcionan en la Resolución de 26 de febrero de 2016, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, para su normalización, y en su caso se proponen párrafos o nuevos cuadros para completar los puntos no desarrollados por la Orden³ actualizándola con los nuevos criterios establecidos a partir del 1 de enero de 2016.

De este modo, para cada punto de la memoria, se indicará los cuadros que correspondan según la orden, así como el resto de la información que se solicita en el contenido de la misma y que no aparece normalizada.

Hay que decir que esta labor no es fácil dada la gran variedad de situaciones que pueden presentarse en la empresa, no obstante intentaremos hacer un esfuerzo sintetizador para cada uno de los puntos de la memoria.

Además hay que tener en cuenta que a partir del 1 de Enero de 2016 ha cambiado el contenido, tanto de la Memoria normal, como abreviada y la de PGC Pymes, mediante el Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre. Nosotros en este trabajo vamos a considerar todos estos cambios introducidos.

Con lo que respecta a la información comparativa, Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, en su Disposición Adicional Segunda, indica que:

"1. El presente real decreto será de aplicación para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2016.

2. Las cuentas anuales individuales y consolidadas correspondientes al primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2016 se presentarán incluyendo información comparativa ajustada a los siguientes criterios:

a) La amortización del fondo de comercio y de los elementos del inmovilizado que se hubieran calificado como intangibles de vida útil indefinida solo surtirá efectos en la información comparativa si la entidad opta por seguir el criterio recogido en la disposición transitoria única, apartado 2^o. Sin perjuicio de lo anterior, la estimación de la vida útil de estos activos para aplicar el tratamiento prospectivo al valor en libros que subsista deberá realizarse en la fecha de inicio del primer ejercicio en que resulte de aplicación este real decreto y que, con carácter general, será el 1 de enero de 2016.

b) La nueva información que se introduce en el modelo normal de memoria no será obligatoria para la información comparativa.

c) Las empresas que elaboren el modelo abreviado de memoria o sigan el Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas empresas podrán excluir de la memoria la información comparativa sobre las indicaciones que se eliminan mediante este real decreto".

En consecuencia, para todos los cambios que se han efectuado en las memorias desde el 1 de enero de 2016 no será necesario incluir información comparativa.

³ A pesar de que esta Resolución es aplicable para las cuentas anuales cerradas el 31 de diciembre de 2015, nosotros vamos a utilizarla para las cuentas anuales a partir del 1 de enero de 2016, teniendo en cuenta que todos los cambios producidos a partir de dicha fecha en los distintos tipos de memoria.

⁴ La amortización del fondo de comercio establecida por el Real Decreto, se podrá hacer de dos formas:
Apartado 1 Disposición Transitoria única. De forma prospectiva: Empezando la amortización el 1 de enero de 2016, con independencia del momento en el que surgió el fondo de comercio.
Apartado 1 Disposición Transitoria única. De forma retrospectiva: Empezando la amortización del fondo de comercio en el momento en el que surgió, actualizando la amortización acumulada que tenía que haberse producido en su caso, con cargo a Reservas.

A continuación, vamos a presentar la propuesta normalizadora de la memoria normal y abreviada del PGC, así como la memoria para las empresas que siguen el PGC Pymes a partir del 1 de enero de 2016.

3. CONTENIDO DE LA MEMORIA NORMAL DEL PGC Y PROPUESTA NORMALIZADORA

NOTA 1. ACTIVIDAD DE LA EMPRESA

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

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

1. Domicilio y forma legal de la empresa y lugar donde desarrolle las actividades, si fuese diferente de la sede social.
2. Constitución de la sociedad, así como notario que otorgó la escritura pública de constitución.
3. Objeto social. Naturaleza de la explotación de la empresa, así como de sus principales actividades. Por ejemplo, si la sociedad se dedica a la construcción de viviendas y a la importación y distribución de productos prefabricados de hormigón, se indicará dichas actividades, indicando cuál de las dos es la principal.

En el caso de que se desarrollen actividades fuera del país donde tiene el domicilio social, se deberá proporcionar información sobre el lugar donde desarrolle sus actividades.

Ejemplo, si una sociedad residente en la provincia de Madrid, tuviera sucursales en Argentina y Uruguay, se debería informar sobre los lugares donde se ubican dichas sucursales.

4. Obligación de consolidar: En el caso de pertenecer a un grupo de sociedades, en los términos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio, incluso cuando la sociedad dominante esté domiciliada fuera del territorio español, se informará sobre:

- a. Denominación del grupo
- b. Denominación de la sociedad dominante directamente, así como el de la sociedad dominante última del grupo.
- c. La residencia de estas sociedades.
- d. El Registro Mercantil donde estén depositadas las cuentas anuales consolidadas, la fecha de formulación de las mismas o, si procediera, las circunstancias que eximan de la obligación de consolidar.

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

En España, la sociedad PROPONESA (subgrupo español) no realiza cuentas anuales consolidadas acogiéndose a la dispensa contemplada en el artículo 43.2ª d) del Código de Comercio de pertenecer a un grupo superior de la Unión Europea. (Artículo 7.b Dispensa de la obligación de consolidar de las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (NFCAC)

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

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

Podría prepararse un cuadro con la siguiente información:

Empresa	Porcentaje de participación		Actividad	Domicilio social
	Directo	Indirecto		

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

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

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

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

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

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

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

En el caso de que la sociedad dominante esté domiciliada fuera del territorio español, se informará sobre su nombre, así como el de la sociedad dominante directa y el de la dominante última del grupo, la residencia de estas sociedades y el Registro Mercantil donde estén depositadas las cuentas anuales consolidadas, la fecha de formulación de las mismas o, si procediera, las circunstancias que eximan de la obligación de consolidar.

Cuando la sociedad pertenezca a un grupo, se propone el siguiente párrafo: La entidad es dependiente y pertenece a un grupo de empresas según el artículo 42 del Código de Comercio, cuya sociedad dominante es la entidad, residente en territorio español, que deposita sus cuentas en el Registro Mercantil de

Finalmente comentar que “Si en el ejercicio se ha producido algún hecho muy importante, se informará del mismo: Por ejemplo: Durante el ejercicio se ha realizado un gran esfuerzo inversor que supone..... Se ha iniciado algún proceso de fusión o de incorporación de sociedades, un importante acuerdo de refinanciación de deuda que permite la continuidad de la empresa sin problemas financieros, etc.”

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

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

Al tener su domicilio social en Madrid, debe presentar cuentas anuales en el Registro Mercantil de Madrid. Estas cuentas se deben formular en euros, como la moneda funcional (registro de las operaciones) es distinta del euro, tendrá que adaptar sus cuentas anuales al euro, para ello debe seguir lo estipulado en la norma de registro y valoración 11ª del PGC, en la cual se indica que *“La moneda de presentación es la moneda en que se formulan las cuentas anuales, es decir, el euro. Excepcionalmente, cuando la moneda o monedas funcionales de una empresa española sean distintas del euro, la conversión de sus cuentas anuales a la moneda de presentación se realizará aplicando los criterios establecidos sobre “Conversión de estados financieros en moneda funcional distinta de la moneda de presentación” en las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, que desarrollan el Código de Comercio⁵. Las diferencias de conversión se registrarán directamente en el patrimonio neto”*.

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

NOTA 2. BASES DE PRESENTACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES.

En este apartado se dará la siguiente información:

2.1. Imagen fiel

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

Por ejemplo, un texto que puede ser incorporado, es el siguiente:

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

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

b) Razones excepcionales por las que, para mostrar la imagen fiel, no se han aplicado disposiciones legales en materia contable, con indicación de la disposición legal no apli-

5 La Nota del ICAC relativa a los criterios aplicables en la formulación de cuentas anuales consolidadas según los criterios del código de comercio para los ejercicios que comiencen a partir de 1 de enero de 2008, en su punto 14 Conversión de estados financieros en moneda extranjera, indica que las cuentas anuales consolidadas deberán ser formuladas expresando los valores en euros (artículo 44 del CCo), y elaboradas en términos de la moneda de su entorno económico (artículo 38 h) del CCo y NRV 11ª PGC). La NRV 11ª del PGC denomina “moneda funcional” a la moneda del entorno económico principal en el que opera la empresa, y entiende que están en vigor los artículos 54 a 59 Normas para la formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas del R.D. Real Decreto 1815/1991.

cada, e influencia cualitativa y cuantitativa para cada ejercicio para el que se presenta información, de tal proceder sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.

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

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

Evidentemente es una situación no habitual y bastante anómala que se produzca en la práctica. Un ejemplo podría ser una empresa que tiene una serie de actividades en una zona que se encuentra en guerra, y como consecuencia de la inestabilidad existente en ese país decide amortizar las instalaciones que tiene en el mismo durante el periodo de duración de las actividades según los contratos existentes y sin tener en cuenta los contratos futuros que puede obtener, y que se estima en tres años, ante la duda de su recuperación futura. Esto afecta las instalaciones que normalmente tienen una vida útil de 10 años, y como consecuencia de la inestabilidad existente en el país se pone en duda la recuperabilidad de las mismas, por lo que se aplica el criterio de amortizarlo en 3 años. Este hecho provoca una amortización superior en 2.100.000 euros anuales. Supongamos que las instalaciones tienen un valor de 9.000.000 de euros y que estamos en el segundo año de explotación (3.000.000 – 900.000).

En este caso, hay que explicar que se ha produce un incumplimiento del principio del devengo, y que las instalaciones existentes en el país en cuestión se amortizan de forma acelerada durante tres años (tiempo previsto de las actividades que tienen contrato actualmente) ya que se pone en duda su recuperabilidad futura, por lo que el inmovilizado material que se explica en la nota 5 de la memoria existe un exceso de amortización acumulada como consecuencia de las dudas existentes sobre la continuidad de la explotación debido a la situación bélica existente en la zona. El impacto sobre la situación financiera y los resultados de la empresa es un exceso de amortización y una disminución del patrimonio neto que asciende a: 4.200.000 euros (6.000.000 – 1.800.000), y tiene un impacto en los resultados del ejercicio como mayor gasto de 2.100.000 euros (3.000.000 – 900.000).

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

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

Finalmente, comentar que cuando no sea apropiado aplicar el principio de gestión continuada, porque en la empresa se vaya a proceder a su liquidación, conforme a la Resolución de 18 de octubre de 2013, del ICAC, sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación de empresa en funcionamiento, las empresas que se encuentren en tal situación deberán ajustar el modelo de memoria al contenido previsto en el marco general de información financiera de la misma, esto es el de empresa en liquidación. En este caso también se procederá a informar detalladamente sobre la marcha de la liquidación de la empresa.

2.2. Principios contables no obligatorios aplicados

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