

## Estados Financieros

### Tema 2. Operaciones de regularización

1. Operaciones relacionadas con la valoración posterior de elementos del balance
2. Operaciones relacionadas con correcciones de valor
3. Operaciones relacionadas con cambios en criterio contables, errores, estimaciones y hechos posteriores

1

### NOTA PRELIMINAR

Esta presentación se ha elaborado para facilitar la enseñanza de la asignatura “Estados Financieros” del Grado en Finanzas y Contabilidad, a impartir en la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de Granada.

Para su adecuada interpretación debe consultarse la bibliografía y el material puesto a disposición del estudiantado en la plataforma PRADO.

Está sometida a licencia Licencia Creative Commons Reconocimiento-No comercial-Sin obras derivadas 3.0 España. Esto implica que está permitido: Copiar, distribuir y comunicar públicamente la obra. Siempre que se cumplan las siguientes condiciones generales: Reconocimiento. Se deben reconocer los créditos de la obra de la manera especificada por el autor o el licenciador. No comercial. No se puede utilizar la obra para fines comerciales. Sin obras derivadas. No se pueden alterar, transformar o generar una obra derivada a partir de esta obra.

# Estados Financieros

## Tema 2. GUIÓN PARA CLASE

INTRODUCCIÓN

VALORACIÓN POSTERIOR DE ELEMENTOS DEL BALANCE

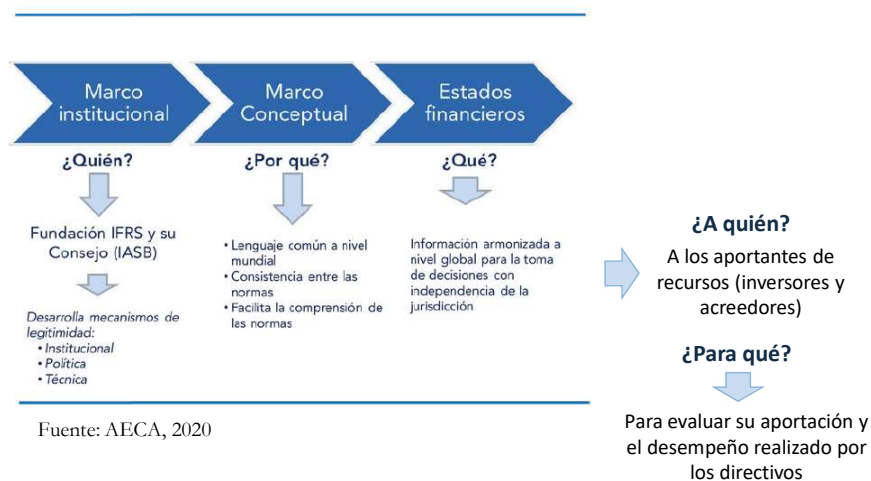
OPERACIONES RELACIONADAS CON CORRECCIONES DE VALOR

CAMBIOS EN CRITERIOS CONTABLES, ERRORES Y ESTIMACIONES

HECHOS POSTERIORES AL CIERRE

## Introducción

### Relación entre instituciones, marco conceptual y estados financieros



Fuente: AECA, 2020

## Introducción

### Pirámide de la información financiera

Facilitar la toma de decisiones a los aportantes de recursos para evaluar:

- Su aportación
- Gestión de los directivos



Fuente: AECA, 2020

5

## Introducción

### Pirámide de la información financiera



Elementos de los estados financieros:

¿Cuáles son?

¿Cumplen la definición que hace de ellos el Marco Conceptual?

¿Qué tipos de elementos surgen en cada transacción: activo, pasivo, patrimonio, ingresos y/o gastos?

6

## Introducción

### Pirámide de la información financiera



#### Criterios de reconocimiento y baja:

¿Cuándo debe una entidad incorporar a los estados financieros los elementos a reconocer?

¿Cuándo se dan de baja los elementos de los estados financieros?

7

## Introducción

### Pirámide de la información financiera



#### Criterios de valoración:

¿Cuál es el valor que se asigna a cada elemento reconocido?

Íntimamente ligado al proceso de **MEDICIÓN**

8

## Introducción

### Pirámide de la información financiera



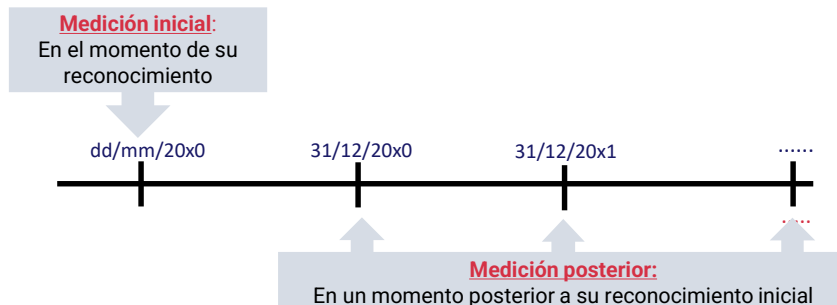
Criterios de presentación y revelación de información:  
¿Cuáles son las herramientas, objetivos y principios que deben regir las decisiones normativas de presentación (estados financieros) y de revelación (notas)?

9

## Introducción

**FASE DE MEDICIÓN:** Proceso de cuantificación del importe por el que se expresarán los elementos en los estados financieros.

Se realiza de forma continuada en el tiempo hasta que proceda su eliminación (baja) de los estados financieros. Se distinguen dos momentos en el proceso de medición:



10

## Valoración posterior de elementos balance

### NORMAS GENERALES

- *Activos financieros*
- *Pasivos financieros*
- *Moneda extranjera*
- *Subvenciones de capital*
- *Provisiones y contingencias*

11

## Valoración posterior de elementos balance

### Activos financieros

NRV 9ª



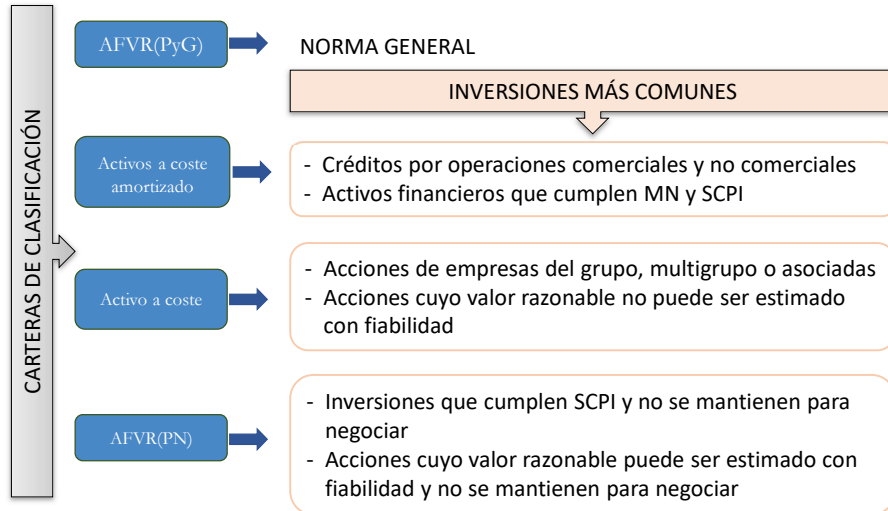
Fuente: Basado en Zafrá y Ortiz, 2023. Manual de Contabilidad Financiera II

12

## Valoración posterior de elementos balance

### Activos financieros

NRV 9ª



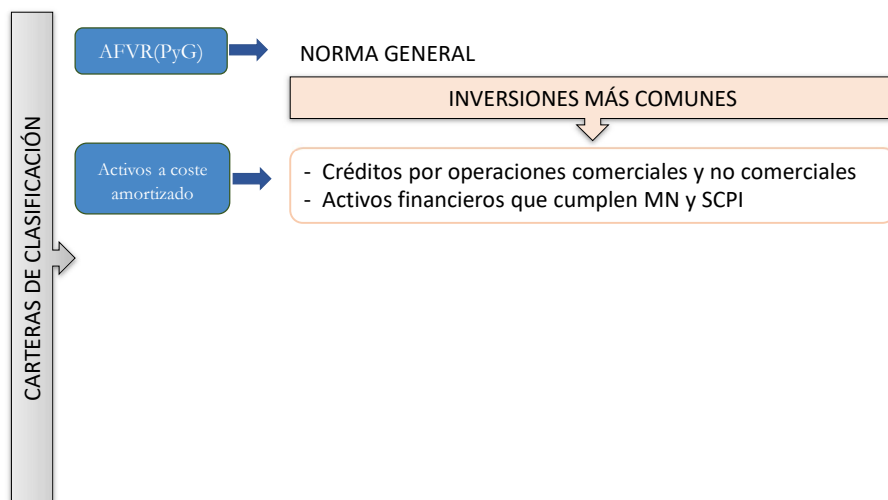
Fuente: Basado en Zafrá y Ortiz, 2023. Manual de Contabilidad Financiera II

13

## Valoración posterior de elementos balance

### Activos financieros

NRV 9ª



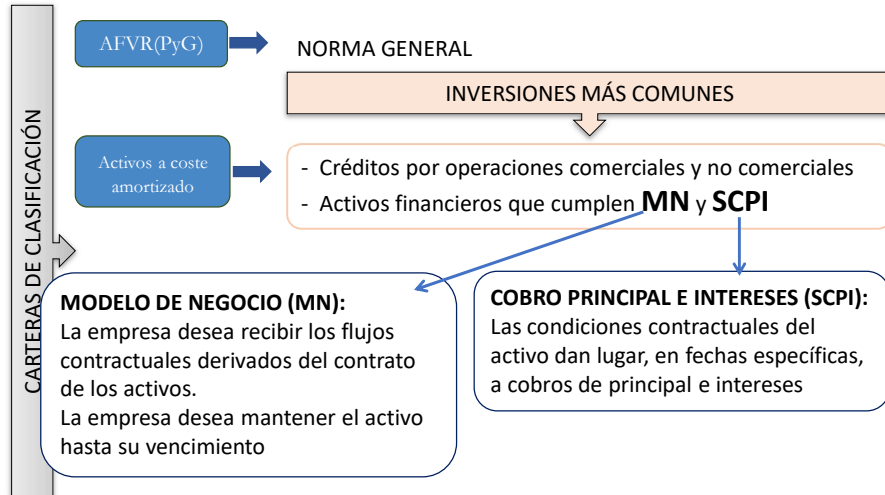
Fuente: Basado en Zafrá y Ortiz, 2023. Manual de Contabilidad Financiera II

14

## Valoración posterior de elementos balance

NRV 9ª

### Activos financieros



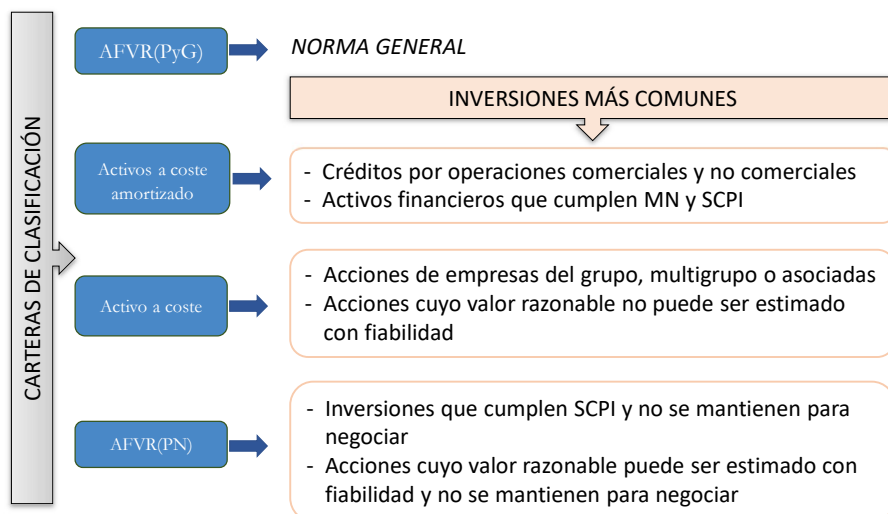
Fuente: Basado en Zafrá y Ortiz, 2023. Manual de Contabilidad Financiera II

15

## Valoración posterior de elementos balance

NRV 9ª

### Activos financieros



Fuente: Basado en Zafrá y Ortiz, 2023. Manual de Contabilidad Financiera II

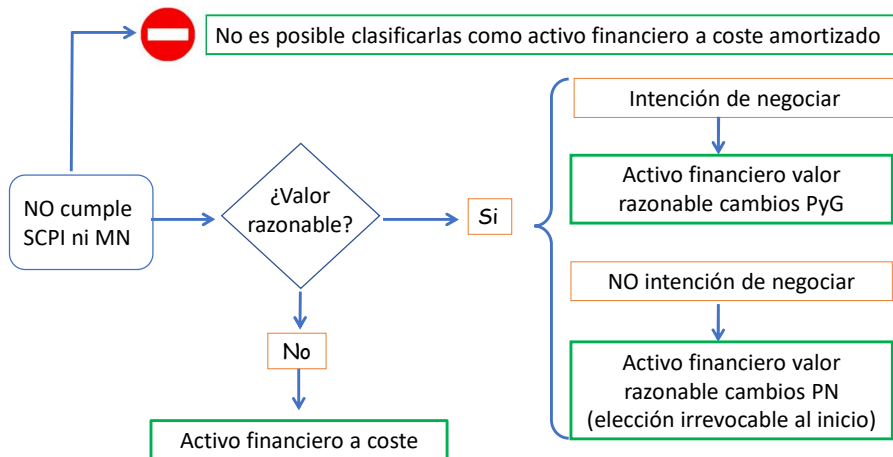
16



## Valoración posterior de elementos balance

NRV 9ª

### Activos financieros. Clasificación de acciones



Fuente: Basado en Zafra y Ortiz, 2023. Manual de Contabilidad Financiera II

17

## Valoración posterior de elementos balance

### NRV 9ª. INSTRUMENTOS FINANCIEROS

#### EJEMPLO 1. INSTRUMENTOS DE PATRIMONIO VALORADOS A COSTE

El 1 de marzo de 20X2 la sociedad REM, S.A adquiere el 25% de las acciones de la sociedad NOR, S.L. por 45.000€, considerándose por tanto como una inversión en empresas asociadas. La operación se realiza al contado. Se conoce que el patrimonio neto de NOR, S.L. en la fecha de adquisición era de 180.000€.

**SE PIDE:** Contabilizar el hecho de acuerdo con el PGC2007.

18

## Valoración posterior de elementos balance

### NRV 9ª. INSTRUMENTOS FINANCIEROS

#### EJEMPLO 2. INSTRUMENTOS DE PATRIMONIO A VALOR RAZONABLE CON CAMBIOS EN PÉRDIDAS Y GANANCIAS

Con el fin de obtener rendimiento de sus excesos de tesorería la sociedad REM, S.A realiza una inversión en acciones de la sociedad PAR, S.A. para negociar con ellas en el corto plazo. En concreto, el 10 de octubre de 20X2 adquiere en bolsa al contado 600 acciones de la sociedad PAR, S.A a un precio de 40€ la acción, siendo los costes de adquisición del 2% del total de la operación.

**SE PIDE:** Contabilizar el hecho de acuerdo con el PGC2007.

19

## Valoración posterior de elementos balance

### NRV 9ª. INSTRUMENTOS FINANCIEROS

#### EJEMPLO 3. INSTRUMENTOS DE PATRIMONIO A VALOR RAZONABLE CON CAMBIOS EN PATRIMONIO NETO

La sociedad REM, S.A realizó el 30 de agosto de 20X2 una inversión en acciones de la sociedad DOT, S.A. con el fin de mantenerlas durante largo plazo. Se compraron al contado 1.000 acciones que cotizaban en bolsa a un precio de 15€/acción. Los costes de transacción son del 2% del total de la operación.

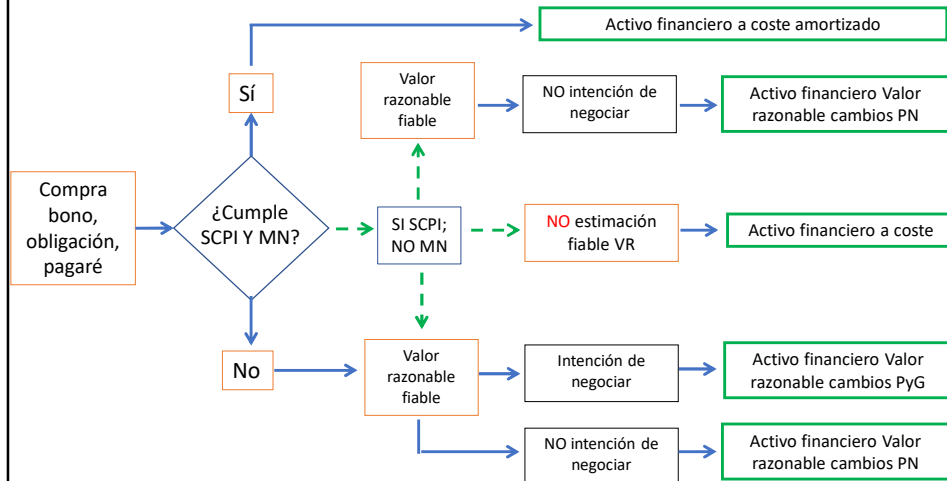
**SE PIDE:** Contabilizar el hecho de acuerdo con el PGC2007.

20

## Valoración posterior de elementos balance

### Activos financieros. Clasificación instrumento de deuda

NRV 9ª



Fuente: Basado en Zafra y Ortiz, 2023. Manual de Contabilidad Financiera II

21

## Valoración posterior de elementos balance

### NRV 9ª. INSTRUMENTOS FINANCIEROS

#### EJEMPLO 4. INSTRUMENTOS DE DEUDA VALORADOS A COSTE AMORTIZADO

El 1 de enero de 20X1 la empresa CIN, S.A. adquirió al contado 100 bonos emitidos por la empresa TEL, S.A. con el objeto de mantenerlos hasta el vencimiento, que tendrá lugar el 31/12/20X3. Las condiciones del bono son las siguientes:

- Valor nominal: 600€ cada bono
- Valor de reembolso: 630€ cada bono
- Gastos de suscripción: 800€ en total
- Interés anual: 4% sobre el valor nominal, pagadero a final de año
- Tipo de interés efectivo: 5,094%.

**SE PIDE:** Contabilizar el hecho de acuerdo con el PGC2007.

La tabla de amortización del préstamo es la siguiente:

CUADRO DE AMORTIZACIÓN A TIPO DE INTERÉS EFECTIVO A 5,094%					
Periodo	Intereses devengados	Intereses explícitos	Intereses implícitos	Reembolso	Saldo coste amortizado
01/01/20X1					60.800,00
31/12/20X1	3.097,00	2.400,00	697,00		61.497,00
31/12/20X2	3.133,00	2.400,00	733,00		62.230,00
31/12/20X3	3.170,00	2.400,00	770,00	63.000,00	0,00

22

## Valoración posterior de elementos balance

### Pasivos financieros

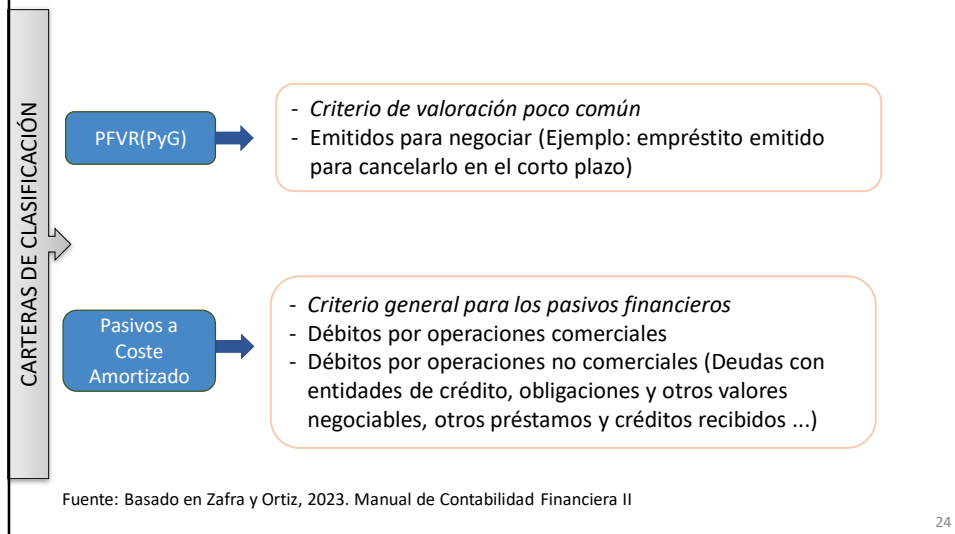
NRV 9ª



## Valoración posterior de elementos balance

### Pasivos financieros

NRV 9ª



## Valoración posterior de elementos balance

### NRV 9ª. INSTRUMENTOS FINANCIEROS

#### EJEMPLO 5. PASIVOS VALORADOS A COSTE AMORTIZADO

El 31 de marzo de 20X0 la empresa recibe un préstamo de una entidad financiera por 18.000€ al 1,5% de interés semestral, que tendrá que devolver en tres cuotas semestrales constantes (capital más intereses). En este ejemplo no hay gastos de formalización del préstamo, por lo que el interés nominal y efectivo coinciden.

Se sabe que el préstamo ha devengado unos intereses desde el 30/09/20X0 al 31/12/20X0 de 90,33€ y de 01/1/20X1 al 31/03/20x1 de 91,01€.

**SE PIDE:** Contabilizar el hecho de acuerdo con el PGC2007.

La tabla de amortización del préstamo es la siguiente:

CUADRO DE AMORTIZACIÓN A TIPO DE INTERÉS EFECTIVO 1,5% SEMESTRAL				
Periodo	Cuota anual	Intereses devengados	Capital	Saldo coste amortizado
31/03/20X0				18.000,00
30/09/20X0	6.180,89	270,00	5.910,89	12.089,11
31/03/20X1	6.180,89	181,34	5.999,56	6.089,55
30/09/20X1	6.180,89	91,34	6.089,55	0,00
<b>TOTAL</b>	<b>18.542,68</b>	<b>542,68</b>	<b>18.000,00</b>	

25

## Valoración posterior de elementos balance

### Moneda extranjera. Problemáticas

NRV 11ª

#### 1. Transacciones en moneda extranjera

Operación que exige su liquidación en moneda no funcional (distinta del €)

##### □ Partidas monetarias:

Efectivo y activos y pasivos que se liquiden con una cantidad determinada o determinable de unidades monetarias (Préstamos y partidas a cobrar, débitos y partidas a pagar, inversiones en valores representativas de deuda).

##### □ Partidas no monetarias:

Activos y pasivos que no se consideren partidas monetarias. (Inmovilizado material, intangible, inmobiliario, existencias, anticipos de compras o ventas, participaciones en capital).

- A coste histórico
- A valor razonable

#### 2. Conversión de las cuentas anuales a la moneda de presentación (€)

Cuando la moneda funcional de una empresa española sea distinta del €, se procederá a su conversión siguiendo los criterios establecidos en las NOFCAC.

Las **diferencias de conversión** se registrarán directamente en el **patrimonio neto**

26

## Valoración posterior de elementos balance

### Moneda extranjera.

NRV 11ª

#### Transacciones en moneda extranjera

##### *Valoración inicial (Partidas monetarias y no monetarias)*

- Se convertirá a moneda funcional aplicando el **tipo de cambio de contado en la fecha de la transacción**, entendida como aquella en la que se cumplen los criterios de reconocimiento.
- Podrá utilizarse un **tipo de cambio medio** del periodo (**máximo mensual**) en cada una de las clases de moneda extranjera siempre que dicho tipo de cambio **no haya sufrido variaciones significativas** durante dicho periodo.

27

## Valoración posterior de elementos balance

### Moneda extranjera.

NRV 11ª

#### Transacciones en moneda extranjera

##### *Valoración posterior. Partidas monetarias*

- Al cierre del ejercicio se valorarán aplicando el **tipo de cambio medio** de contado en la **fecha de cierre**.
- Las **diferencias de cambio** (positivas y negativas) y la que se produzcan al liquidar estos elementos se **reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias** del ejercicio en el que surjan (ctas. 668 y 768).
- Caso particular. Activos financieros clasificados como **AFVR(PN)**. Las diferencias de cambio entre la fecha de transacción y la de cierre se realizará como si se valorasen a coste amortizado en la moneda extranjera, de la siguiente forma:
  - Diferencias de valor por **variaciones en tipo de cambio**: ➡ Pérdidas y ganancias
  - Cambios en el importe en libros (**variaciones de VR**): ➡ Patrimonio neto

28

## Valoración posterior de elementos balance

### Transacciones en moneda extranjera

#### EJEMPLO 6. PARTIDAS MONETARIAS

La empresa ME S. A., dedicada a la compra-venta de ordenadores, ha realizado en el mes de diciembre de 20X8 las siguientes operaciones:

- El día 1 de diciembre adquiere 1.000\$ a un tipo de cambio de  $1\$ = 0,75 \text{ €}$ .
- El día 5 de diciembre compra 100 unidades de mercaderías a un precio unitario de 2\$ a su proveedor americano habitual. El tipo de cambio en el momento de la operación es de  $1\$ = 0,8\text{€}$  y se deja a deber la compra a un plazo de 3 meses.
- El día 25, vende 300 unidades a un cliente japonés a un precio unitario de 3 yenes y el cliente se lo deja a deber en tres meses. El tipo de cambio en el momento de la operación es de  $1 \text{ yen} = 0,83 \text{ €}$ .
- A fecha de cierre del ejercicio, los tipos de cambio existentes son de  $1\$ = 0,82\text{€}$  y  $1 \text{ yen} = 0,82\text{€}$ .
- En marzo del siguiente ejercicio se paga al proveedor americano cuando el tipo de cambio es a razón de  $1\$ = 0,85\text{€}$ . Además, se cobra al cliente japonés, siendo en esa fecha  $1 \text{ yen} = 0,86\text{€}$ .

**SE PIDE:** Contabilizar el hecho de acuerdo con el PGC2007.

29

## Valoración posterior de elementos balance

### Moneda extranjera.

NRV 11ª

### Transacciones en moneda extranjera

#### *Valoración posterior. Partidas no monetarias a coste histórico*

- En activos amortizables, la dotación se calculará sobre el importe de la moneda funcional aplicando el tipo de cambio de la fecha de la transacción.
- En cada cierre posterior el valor contable no podrá superar el importe recuperable, calculado según el tipo de cambio de cierre.

↓  
Comprobar pérdida por deterioro

30

## Valoración posterior de elementos balance

NRV 11ª

### Transacciones en moneda extranjera

#### EJEMPLO 7. PARTIDAS NO MONETARIAS A COSTE HISTÓRICO. INMOVILIZADO

La sociedad NAN S.A. adquiere el 1 de mayo de 20X8, una maquinaria en Estados Unidos al precio de 4.000\$ cuando el tipo de cambio es de 1\$=0,8€. Los gastos de transporte de la maquinaria desde Estados Unidos a Granada ascienden a 300\$ y su montaje en la fábrica suponen un desembolso de 350€. La maquinaria está en condiciones de funcionamiento el 1 de junio de 20X8. La sociedad entiende que esta maquinaria no tiene valor residual y que su vida útil es de 10 años, adoptando como sistema de amortización el de cuotas constantes.

Al cierre del ejercicio, el tipo de cambio es de 1\$= 0,7€. Además, se sabe que el valor razonable neto de costes de ventas de la maquinaria es de 3.700\$ y la estimación del valor en uso realizado por la empresa alcanza un importe de 3.850\$.

**SE PIDE:** Sabiendo que todas las operaciones son pagadas a través de bancos en el momento en el que se realizan, realice su registro contable de acuerdo con el PGC2007.

31

## Valoración posterior de elementos balance

NRV 11ª


### Moneda extranjera.

#### Transacciones en moneda extranjera

##### *Valoración posterior. Partidas no monetarias a valor razonable*

- Se aplica el tipo de cambio en la **fecha de determinación del valor razonable**.
- Si las pérdidas o ganancias derivadas de **cambios en la valoración** de una partida no monetaria **se reconocen** en **patrimonio neto**, cualquier **diferencia de cambio** también **se reconocerá** directamente en el **patrimonio neto**.
- Cuando **se reconozcan en la cuenta de pérdidas y ganancias** del ejercicio, cualquier diferencia de cambio también **se reconocerá en el resultado del ejercicio**.

En **resumen**, cualquier cambio de valor en partidas no monetarias a valor razonable (por cambio de VR o por variación tipo de cambio) se reconoce:

- 
- En **patrimonio neto**, si los cambios en el valor del activo se imputan a patrimonio neto (*por ejemplo, AFVR(PN)*)
  - En el **resultado del ejercicio**, si los cambios en el valor del activo se reconocen en la cuenta de pérdidas y ganancias (*por ejemplo, AFVR(PyG)*)

32



## Valoración posterior de elementos balance

NRV 11ª

### Transacciones en moneda extranjera

#### EJEMPLO 8. PARTIDAS NO MONETARIAS A VALOR RAZONABLE. PARTICIPACIONES EN CAPITAL

La sociedad MASO S.A. adquiere el 1 de junio de 20X8 1.000 acciones en la Bolsa de Nueva York a la cotización de 40\$ cuando el tipo de cambio es de 1\$= 0,86€.

A fecha de cierre, la cotización de las acciones es de 39,50\$ y el tipo de cambio de 1\$= 0,88€.

El 3 de febrero de 20X9, se venden las acciones a 41\$, siendo el tipo de cambio de 1\$= 0,9€.

**SE PIDE:** Contabilizar el hecho de acuerdo con el PGC2007 en los siguientes casos:

- 1) La sociedad clasifica este instrumento financiero como AFVR con cambios en patrimonio neto, al no mantenerlas para negociar.
- 2) La sociedad tiene la intención de negociar con las acciones, por lo que las clasifica como AFVR con cambios en pérdidas y ganancias.

33

## Valoración posterior de elementos balance

NRV 18ª

### Subvenciones, donaciones y legados

Atendiendo a su finalidad

CASOS ESPECÍFICOS	CRITERIOS DE IMPUTACIÓN A RESULTADOS
1. Cuando se concedan para asegurar una rentabilidad mínima o compensar los déficits de explotación.	Se imputarán como <b>ingresos de dicho ejercicio</b> .
2. Cuando se concedan para financiar gastos específicos.	Se imputarán como <b>ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos</b> que estén financiando.
3. Cuando se concedan para adquirir activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias.	Se imputarán como <b>ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización</b> efectuada en ese periodo para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.
4. Cuando se concedan para adquirir existencias (que no sean rappels comerciales) o activos financieros.	Se imputarán como <b>ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja</b> en balance.
5. Cuando se concedan para cancelación de deudas.	Se imputarán como <b>ingresos del ejercicio en que se produzca dicha cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica</b> , en cuyo caso la imputación se realizará en función del elemento financiado.
6. Los importes monetarios que se reciban sin asignación a una finalidad específica.	Se imputarán como <b>ingresos del ejercicio</b> en que se reconozcan.

Fuente: Zafra y Ortiz, 2023. Manual de Contabilidad Financiera II

34


## Valoración posterior de elementos balance

NRV 18ª

### Subvenciones, donaciones y legados

Atendiendo a su finalidad

CASOS ESPECÍFICOS	CRITERIOS DE IMPUTACIÓN A RESULTADOS
1. Cuando se concedan para asegurar una rentabilidad mínima o compensar los déficits de explotación.	Se imputarán como <b>ingresos de dicho ejercicio</b> .
6. Los importes monetarios que se reciban <b>sin asignación a una finalidad específica</b> .	Se imputarán como <b>ingresos del ejercicio</b> en que se reconozcan.

  
740. Subvenciones, donaciones y legados a la explotación

35

## Valoración posterior de elementos balance

NRV 18ª

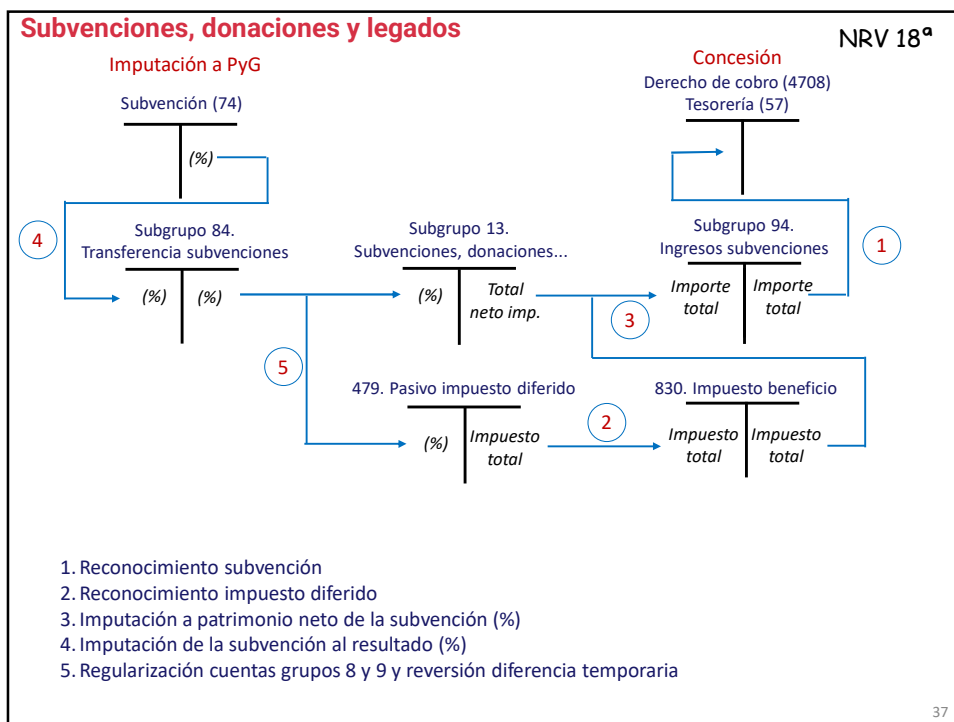
### Subvenciones, donaciones y legados

Atendiendo a su finalidad

CASOS ESPECÍFICOS	CRITERIOS DE IMPUTACIÓN A RESULTADOS
2. Cuando se concedan <b>para financiar gastos específicos</b> .	Se imputarán como <b>ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos</b> que estén financiando.
3. Cuando se concedan <b>para adquirir activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias</b> .	Se imputarán como <b>ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización</b> efectuada en ese periodo para los citados elementos <b>o, en su caso, cuando se produzca su enajenación</b> , corrección valorativa por deterioro o baja en balance.
4. Cuando se concedan <b>para adquirir existencias (que no sean rappels comerciales) o activos financieros</b> .	Se imputarán como <b>ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación</b> , corrección valorativa por deterioro o baja en balance.
5. Cuando se concedan <b>para cancelación de deudas</b> .	Se imputarán como <b>ingresos del ejercicio en que se produzca dicha cancelación</b> , salvo cuando se otorguen en relación con una <b>financiación específica</b> , en cuyo caso la imputación se realizará <b>en función del elemento financiado</b> .

  
SUBGRUPO 13. SUBVENCIONES, DONACIONES Y AJUSTES POR CAMBIOS DE VALOR

36



**Valoración posterior de elementos balance** NRV 18<sup>a</sup>

**Subvenciones, donaciones y legados**

**EJEMPLO 9. SUBVENCIONES DE CAPITAL**

En febrero del año 20X1 se le notifica a la sociedad BREZ, SA que ha sido beneficiaria de una subvención otorgada por la Consejería de Fomento de la comunidad autónoma en la que tiene su sede. El 15/10/20X1 la empresa recibe en su cuenta corriente el importe de la subvención, que es de 40.000€. La finalidad de esta subvención es financiar una maquinaria adquirida en marzo de 20X1 por 60.000€, que entró en funcionamiento el 30/06/20X1. La empresa ha estimado una vida útil de 10 años y ha decidido aplicar un sistema de amortización lineal con valor residual nulo. El tipo impositivo aplicable a esta empresa es del 25%.

**SE PIDE:** Contabilizar el hecho de acuerdo con el PGC2007.

38

## Valoración posterior de elementos balance

NRV 15ª

### Provisiones y contingencias

- La empresa reconocerá como **provisiones** los **pasivos** que resulten **indeterminados** respecto a su **importe** o a la **fecha en que se cancelarán**.
- Las **provisiones** pueden venir determinadas por una disposición legal, contractual o por una obligación implícita o tácita.
- Se deberá informar en la memoria sobre las **contingencias** que tenga la empresa, relacionadas con obligaciones distintas a las mencionadas en el párrafo anterior.

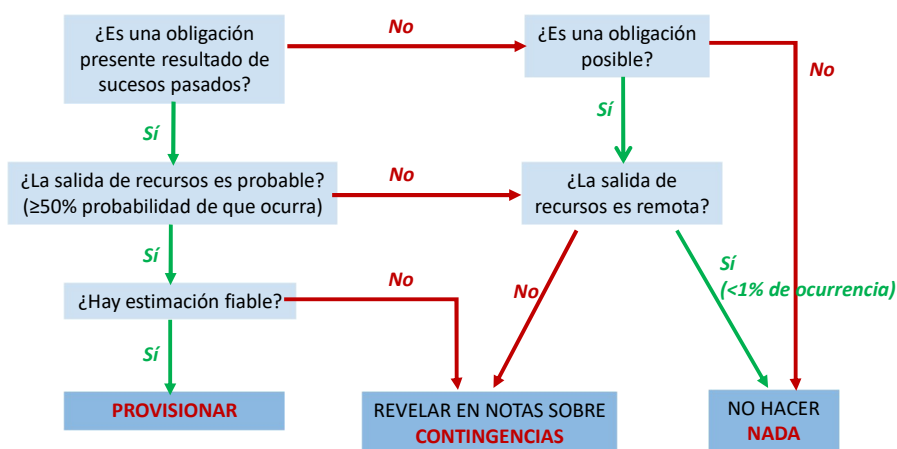
39

## Valoración posterior de elementos balance

NRV 15ª

### Provisiones y contingencias

#### Diferencia entre provisiones y contingencias



Fuente: Basado en Zafra y Ortiz, 2023. Manual de Contabilidad Financiera II

40

## Valoración posterior de elementos balance

NRV 15ª

### Provisiones y contingencias

#### Valoración

En la **fecha de cierre del ejercicio** de acuerdo con la información disponible en cada momento...

...por el **valor actual de la mejor estimación** posible del importe necesario para cancelar o transferir a un tercero la obligación,

**registrándose los ajustes** que surjan por la actualización de la provisión como un gasto financiero conforme se vayan devengando.

Cuando se trate de provisiones con **vencimiento inferior o igual a un año**, y el efecto financiero no sea significativo, **no se efectuará** ningún tipo de **descuento**.

## Valoración posterior de elementos balance

NRV 15ª

### Provisiones y contingencias

#### Tratamiento contable

- [1] Dotar la provisión cuando se cumpla la definición de provisión con la cuenta de gastos o activo correspondiente por el importe actualizado de la mejor estimación.
- [2] Revisión de la valoración de la provisión anualmente (*gastos financieros versus cambio de estimación*).
  1. *Actualización financiera (660. Gastos financieros por actualización de provisiones)*
  2. *Valor actual de la nueva estimación del importe a pagar*
- [3] Desenlace final de la provisión (*excedente, defecto, cumplimiento de las expectativas*).

## Valoración posterior de elementos balance

NRV 15ª

### EJEMPLO 10. PROVISIONES Y CONTINGENCIAS

La empresa CAS, S.L. mantiene un litigio con terceros desde 20X1, por lo que desde ese año ha venido dotando una provisión para responsabilidades, cuyo saldo a final de 20X2 es de 8.000€. A final del ejercicio 20X3 se tiene conocimiento que el litigio se resolverá el año siguiente, por un importe superior al previsto. De esta forma, la empresa ha aumentado la provisión en 1.200€, de los cuales 1.000€ corresponden a un probable incremento de la sanción a pagar y 200€ a la actualización financiera. Finalmente, a primeros del mes de mayo de 20X3 se conoce el fallo, que obliga a pagar a la empresa un total de 9.380€. Se sabe que el importe por la actualización financiera de la provisión entre principios de enero y finales de abril asciende a 60€.

**SE PIDE:** Contabilizar el hecho de acuerdo con el PGC2007

43

## Operaciones relacionadas con correcciones de valor

### NORMAS GENERALES

- *Inmovilizado material*
- *Inmovilizado intangible*
- *Inversiones inmobiliarias*
- *Existencias*

44

## Operaciones relacionadas con correcciones de valor

NRV 2ª a 6ª

### Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias.

#### Valoración inicial

Origen	VALORACIÓN
a) Adquisición onerosa	• Precio de adquisición
b) Producción por la propia empresa	• Coste de producción
c) Donación o legado	• Valor razonable
d) Permutas y aportaciones de capital no dinerarias	• Valor razonable, o valor contable

#### Valoración posterior

<b>Amortización:</b>	Pérdida de valor previsible, periódica del activo que no va a recuperar su valor en ningún momento
<b>Deterioro:</b>	Pérdida de valor responde a circunstancias el mercado

➔ PÉRDIDAS Y GANANCIAS

45

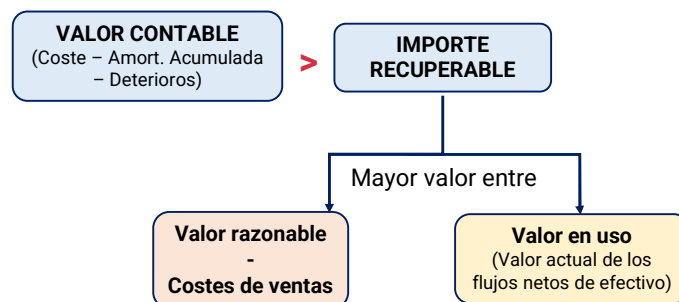
## Operaciones relacionadas con correcciones de valor

NRV 2ª a 6ª

### Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias.

#### DETERIORO DE VALOR

*“Se producirá una pérdida por deterioro del valor de un elemento del inmovilizado material cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendiéndose éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso”..... “Los cálculos del deterioro de los elementos del inmovilizado material se efectuarán elemento a elemento de forma individualizada” (NV.2ª.2.2.)*



46

## Valoración posterior de elementos balance

NRV 2ª a 6ª

### Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias.

#### EJEMPLO 11. CORRECCIONES DE VALOR INMOVILIZADO

La empresa RIB, S.L., dedicada a la fabricación de calzado, posee un elemento de transporte adquirido el 1 de septiembre de 20X1 por 36.000€, con una vida útil de 6 años y valor residual nulo. En el ejercicio 20X3 se detectó un deterioro de 200€. de A final del ejercicio 20X4 se sabe que el valor razonable del vehículo es de 12.000€ y los costes de venta de 500€.

**SE PIDE:** Contabilizar, de acuerdo con el PGC2007, la amortización y el posible deterioro en los siguientes casos:

- 1) Se estima que el valor en uso es de 14.200€
- 2) Se estima que el valor en uso es de 13.700€.

47

## Operaciones relacionadas con correcciones de valor

### Existencias

NRV 10ª

<i>Valoración inicial</i>	Precio de adquisición
	Coste de producción

### *Valoración posterior*

#### DETERIORO DE VALOR

*“Cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, se efectuarán las oportunas correcciones valorativas reconociéndolas como un **gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias**” (NV.10ª.2.)*

**VALOR CONTABLE**  
(Coste – Deterioros previos)

>

**VALOR NETO REALIZABLE**

*(NV.10ª.2.) “En el caso de las materias primas y otras materias consumibles no se realizará corrección valorativa siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos por encima del coste”....” el precio de reposición de las materias primas y otras materias consumibles puede ser la mejor medida disponible de su valor neto realizable”.*

48



## Cambios en criterios contables, errores, estimaciones

NRV 22<sup>a</sup>

TIPO DE HECHO	DESCRIPCIÓN
<b>CAMBIOS EN CRITERIOS CONTABLES</b>	Variación experimentada por una norma o un determinado modo de entender o de registrar una operación dentro del proceso contable.
<b>ERRORES</b>	Omisión o inexactitud en el contenido de las cuentas anuales de ejercicios anteriores, producido por la falta de información fiable existente en el momento de elaboración de dichas cuentas.
<b>CAMBIOS EN ESTIMACIONES</b>	Ajustes en el valor contable de activos producidos como consecuencia de disponer de información adicional –mejor o más fiable- que hace que deba de modificarse su valoración.

49

## Cambios en criterios contables, errores, estimaciones

NRV 22<sup>a</sup>

### Cambios en criterios contables

- Conformidad con el **principio de uniformidad**. Excepcionalidad y explicaciones adicionales en la memoria.
- Aplicación **retroactiva** del impacto que tal cambio tenga sobre activos, pasivos y patrimonio neto.
- Aplicación para el **ejercicio más antiguo** del que se disponga información.
- Reflejo en las cuentas anuales:
  - Saldo inicial del patrimonio neto del ejercicio presentado más antiguo.
  - Importe de las cifras comparativas de los ejercicios comparativos.
  - Reflejo en el estado de variación neta del patrimonio y en la memoria.

**Errores** ➡ *Mismas reglas que para los cambios de criterios contables*

50

## Cambios en criterios contables, errores, estimaciones

NRV 22<sup>a</sup>

### EJEMPLO 12. CAMBIOS EN CRITERIOS CONTABLES

La empresa OCA, S.A., constituida el 1 de enero de 20X4, ha venido utilizando el método FIFO para la valoración de sus existencias. En el año 20X8 decide cambiar al PMP por considerar que se adecua más al tipo de existencia con la que trabaja. Los datos de las existencias finales valoradas con ambos métodos en los ejercicios anteriores es la siguiente:

	20X4	20X5	20X6	20X7	20X8
FIFO	31	42	35	38	60
PMP	36	39	38	42	59
<b>Diferencia</b>	<b>5</b>	<b>-3</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>-1</b>

**SE PIDE:** Contabilizar el cambio de criterio descrito. El tipo impositivo aplicable a esta empresa es del 25%.

51

## Cambios en criterios contables, errores, estimaciones

NRV 22<sup>a</sup>

### Cambios en estimaciones contables

- Consecuencia de obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos.
- Aplicación **prospectiva (con efecto desde inicio del ejercicio)**.
- Reflejo en las cuentas anuales **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.

52

## Cambios en criterios contables, errores, estimaciones

NRV 22<sup>a</sup>

### EJEMPLO 13. CAMBIOS EN ESTIMACIONES CONTABLES

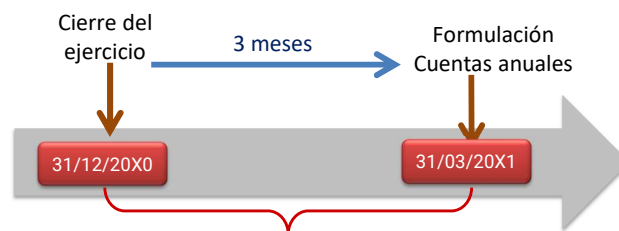
El 1 de enero de 20X6 se adquiere un elemento de transporte por un precio de adquisición de 1.000€ con una vida útil de 10 años, sin valor residual. Al inicio de 20X8, para mejorar la política de distribución de la empresa se decide aumentar el uso del vehículo, por lo que se estima que la vida útil pendiente de este elemento de transporte es de 4 años, sin valor residual.

**SE PIDE:** Calcular la nueva cuota de amortización.

53

## Hechos posteriores al cierre del ejercicio

NRV 23<sup>a</sup>



Hechos o circunstancias que ocurren, o se ponen de manifiesto, entre la fecha de cierre y de formulación de las cuentas anuales, que sean relevantes para valorar la situación de la empresa

### EJEMPLOS:

- ❖ Ampliación o reducción de capital
- ❖ Insolvencia de un importante cliente
- ❖ Apertura o cese de líneas de negocio
- ❖ Obtención de un volumen de financiación importante
- ❖ ...

*¿Cuál ha sido un hecho posterior relevante en los últimos años?*

54

**ARNEPLANT, S.L.**

**Memoria correspondiente al ejercicio anual terminado el 31 de diciembre de 2019**

**21. Hechos posteriores**

Con fecha 20 de enero de 2020 el Grupo a través de la sociedad constituida en 2019, Grupo Arneactive, S.L.U. ha procedido a la compra de una serie de activos de la sociedad mercantil Allintex Acabados Textiles 2014, S.L.L., cuyo objeto social es el tintado, acabado y estampación de tejidos e hilados, recubrimientos por resinas, calandrados, hidrofugados y perchado, así como la comercialización de productos textiles. Dichos activos consisten en terrenos, construcciones, existencias, maquinaria e instalaciones cuyo valor conjunto a fecha de la compra asciende a 500 miles de euros.

El pasado 11 de marzo de 2020 la Organización Mundial de la Salud elevó la situación de emergencia de salud pública ocasionada por el brote del coronavirus (COVID-19) a pandemia internacional. La rápida evolución de los hechos, a escala nacional e internacional, supone una crisis sanitaria sin precedentes, que impactará en el entorno macroeconómico y en la evolución de los negocios. Para hacer frente a esta situación, entre otras medidas, el Gobierno de España ha procedido a la declaración del estado de alarma, mediante la publicación del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, y a la aprobación de una serie de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, mediante el Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo.

La Sociedad considera que estos acontecimientos no implican un ajuste en las cuentas anuales correspondientes al ejercicio anual terminado el 31 de diciembre de 2019, si bien podrían impactar de manera significativa en las operaciones y, por tanto, en sus resultados y flujos de efectivo futuros.

Dada la complejidad de la situación y su rápida evolución, no es practicable en este momento realizar de forma fiable una estimación cuantificada de su potencial impacto en la Sociedad, que, en su caso, será registrado prospectivamente en las cuentas anuales del ejercicio 2020.

Continúa...

**ARNEPLANT, S.L.**

**Memoria correspondiente al ejercicio anual terminado el 31 de diciembre de 2019**

La Sociedad está llevando a cabo las gestiones oportunas con el objeto de hacer frente a la situación y minimizar su impacto, considerando que se trata de una situación coyuntural que, conforme a las estimaciones más actuales y a la posición de tesorería a la fecha, no compromete la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

En este sentido, la Sociedad ha formalizado cuatro líneas de crédito a corto plazo por un importe total disponible de 4 millones de euros para asegurar las posibles necesidades de circulante que pudieran generarse como consecuencia del COVID-19.

La Sociedad ha podido mantener su actividad al tener un importante volumen de su producción como destino final equipos de protección y seguridad. Adicionalmente el equipo de I+D de Arneplant ha iniciado un proyecto para desarrollar nuevos productos e industrializarlos. El 21 de abril de 2020 la sociedad ha ampliado su objeto social incluyendo dentro del mismo "el desarrollo, fabricación, almacenamiento y comercialización de productos higiénicos, productos sanitarios y/o equipos de protección. Como resultado de este esfuerzo Arneplant ha iniciado en el mes de abril la comercialización de pantallas de protección para hospitales, empresas, etc, y se ha obtenido la homologación a los desarrollos realizados de mascarillas higiénicas y quirúrgicas que se esperan comercializar a corto plazo.

## Hechos posteriores al cierre del ejercicio

NRV 23ª

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

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

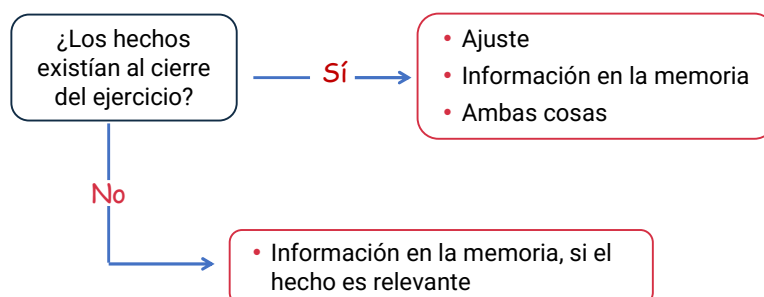
En todo caso, en la formulación de las cuentas anuales deberá tenerse en cuenta toda información que pueda afectar a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. En consecuencia, las cuentas anuales no se formularán sobre la base de dicho principio si los gestores, aunque sea con posterioridad al cierre del ejercicio determinan que tienen la intención de liquidar la empresa o cesar en su actividad o que no existe una alternativa más realista que hacerlo”.

57

## Hechos posteriores al cierre del ejercicio

NRV 23ª

### TRATAMIENTO CONTABLE



58

## Hechos posteriores al cierre del ejercicio

NRV 23ª

### **EJEMPLO 14. HECHOS SOBRE CONDICIONES EXISTENTES A CIERRE DEL EJERCICIO**

Durante el ejercicio 20X3 la sociedad FAL, S.L. se ha visto inmersa en un litigio, por lo que a finales del mismo ha procedido a dotar una provisión para responsabilidades por 8.000€. El día 1 de febrero del año 20X4, se recibe una notificación judicial confirmando que la cuantía final del litigio será de 9.500€. El consejo de administración tiene previsto aprobar la formulación de las cuentas anuales el 15 de marzo.

**SE PIDE:** Contabilizar el hecho de acuerdo con el PGC2007