Estado de cambios en el patrimonio neto en el Nuevo PGC. Una aplicación práctica

Núria Arimany Serrat
Departamento de Empresa. Universidad de Vic (Barcelona)

Las cuentas anuales que deberán presentar las empresas a partir del 1 de enero de 2008, atendiendo al Nuevo Plan General de Contabilidad, están integradas por cinco documentos: el Balance de Situación, la cuenta de Pérdidas y Ganancias (PyG), el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto (ECPN), el Estado de Flujos de Efectivo[1] (EFE) y la Memoria. Dos de los documentos integrantes son totalmente nuevos, el ECPN y el EFE, los otros documentos presentan modificaciones respecto a las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad del año 1990 (PGC90). Este artículo centra su estudio en la información que suministra el nuevo documento integrante de las cuentas anuales: el ECPN, incluyendo una aplicación práctica de este documento esencial que proporciona información financiera adicional del patrimonio neto de la empresa.

1. INTRODUCCIÓN

2. EL ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO EN LA NORMATIVA ACTUAL

3. ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO Y PGC07

4. APLICACIÓN PRÁCTICA DEL ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO

5. CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA

1
Introducción

El derecho contable establecido en la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional en base a la normativa de la Unión Europea, junto con el desarrollo del PGC07 supone una serie de modificaciones contables, entre las que destacan unas nuevas cuentas anuales integradas por cinco documentos contables:

1. El Balance de Situación.

2. La cuenta de Pérdidas y Ganancias (PyG).

3. El Estado de Cambios en el Patrimonio Neto (ECPN).

4. El Estado de Flujos de Efectivo (EFE).

5. La Memoria.

Los documentos nuevos son el ECPN y el EFE, el resto de documentos presentan notables modificaciones respecto los presentados siguiendo el PGC90. Por otra parte, el EFE solamente debe ser elaborado por las empresas que presentan cuentas anuales normales.

Las cuentas anuales pueden presentarse abreviadas en los siguientes casos:

a. En sociedades que presenten el Balance, el ECPN y la Memoria durante dos ejercicios consecutivos y cumplan dos de las tres condiciones:

- Que el total de las partidas del activo no supere los 2.850.000 €.
- Que el importe neto de la cifra anual de negocios no supere los 5.700.000 €.
- Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a los 50.

b. En sociedades que presenten la Cuenta de Pérdidas y Ganancias durante dos ejercicios consecutivos y cumplan dos de las tres condiciones:

- Que el total partidas del activo no supere los 11.400.000 €.
- Que el importe neto de la cifra anual de negocios no supere los 22.800.000 €.
- Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a los 250.

Al no cumplir estos requisitos las cuentas anuales se deben presentar en formato normal.

En este artículo se estudia el ECPN, documento que debe ser elaborado por todas las empresas y que se presenta en el nuevo PGC07 como un documento integrado en dos partes:

- El Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos (EIGR).
- El Estado Total de Cambios en el Patrimonio Neto (ETCPN).

Cabe resaltar que en el Plan General de Contabilidad para PYMES, el estado de ingresos y gastos reconocidos no es necesario presentarlo, es decir, en las PYMES el ECPN consta de un único documento que recoge: el resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias, el importe de los gastos e ingresos imputados directamente a patrimonio neto, así como otros cambios en el patrimonio neto que en el PGC07 se detallan en el estado total de cambios en el patrimonio neto, y que derivan de las variaciones originadas en el patrimonio neto por operaciones con los socios o propietarios de la empresa cuando actúen como tales, de las restantes variaciones que se produzcan en el patrimonio neto y de los ajustes al patrimonio neto debidos a cambios en criterios contables y correcciones de errores. Además, en el Plan General de Contabilidad para PYMES se

[1] Sólo deben presentarlo las empresas que elaboran las cuentas anuales normales.

suprimen los grupos 8 y 9 que dan cabida a los gastos e ingresos imputados al patrimonio neto por la escasez de situaciones contempladas en este Plan y en ausencia de la exigencia informativa del estado de ingresos y gastos reconocidos.

2
El estado de cambios en el patrimonio neto en la normativa actual

El nuevo estado contable, recogido en la Ley 16/2007 y en PGC07, nos muestra las diferentes variaciones del patrimonio neto[2] producidas en una empresa en el transcurso de un ejercicio, originadas por:

- El resultado de la cuenta de Pérdidas y Ganancias y los ingresos y gastos imputados directamente a patrimonio neto según lo previsto en la Ley 16/2007 y el nuevo PGC07.
- Las variaciones provocadas por los socios.
- Los ajustes derivados de cambios en criterios contables y correcciones de errores.

La información de este estado, que refleja los cambios en el patrimonio neto del ejercicio, complementa la información del resto de documentos de las cuentas anuales e introduce un nuevo concepto de resultado: el resultado global o total. El ECPN se divide en dos partes: "El Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos" y "El Estado total de Cambios en el Patrimonio Neto".

En la primera parte del ECPN encontramos los ingresos y gastos generados por la actividad de la empresa, distinguiendo el resultado de la cuenta de Pérdidas y Ganancias y el resultado derivado de ingresos y gastos directamente imputables a Patrimonio Neto[3] La suma total de estos resultados junto con las transferencias a la cuenta de Pérdidas y Ganancias se refleja, en este primer documento, como **resultado total** de ingresos y gastos reconocidos (EIGR).

En la segunda parte del ECPN encontramos todos los movimientos habidos en el patrimonio neto: el EIGR, las transacciones procedentes de los socios, otras variaciones en el patrimonio neto y los ajustes de patrimonio neto debidos a cambios en criterios contables y correcciones de errores. Esta segunda parte integra el total de variaciones producidas en el patrimonio neto (ETCPN).

La estructura y contenido de estos dos documentos (EIGR y ETCPN) aparece recogida en el PGC07. A título de esquema podemos indicar que el "Estado de ingresos y gastos reconocidos" recoge los cambios en el patrimonio neto derivados de:

- El resultado del ejercicio de la cuenta de Pérdidas y Ganancias.
- Los ingresos y gastos que se imputan directamente a patrimonio neto.
- Las transferencias realizadas a la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Por otra parte, el "Estado total de cambios en el patrimonio neto" recoge todos los cambios habidos en el patrimonio neto derivados de:

- El saldo total de los ingresos y gastos reconocidos.
- Las variaciones de patrimonio neto por operaciones con los socios.
- Las restantes variaciones que se produzcan en el patrimonio neto.
- Los ajustes al patrimonio neto debidos a cambios en criterios contables y correcciones de errores.

3
Estado de cambios en el Patrimonio Neto y PGC07

En el nuevo PGC07, como desarrollo de la Ley 16/2007, se recoge el ECPN como un documento principal de las cuentas anuales en la primera parte del PGC07: *Marco conceptual de la contabilidad*, concretamente en el primer apartado referido a las Cuentas Anuales y la Imagen Fiel.

En la segunda parte del PGC07, referida a las *Normas de registro y valoración*, se recogen los casos en que los ingresos y gastos se imputan directamente a patrimonio neto:

1. Las variaciones en el valor razonable de activos financieros disponibles para la venta; hasta que el activo financiero cause baja en el balance o se deteriore, momento en que el importe así reconocido,

se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias (Norma 9: Instrumentos Financieros).

2. Las pérdidas y ganancias en instrumentos de cobertura que se determinen eficaces en las coberturas de flujos de efectivo, y los cambios de valor de los instrumentos de cobertura en la cobertura de la inversión neta en negocios en el extranjero (Norma 9: Instrumentos Financieros).

3. Las diferencias de cambio de partidas no monetarias valoradas a valor razonable con cambios en el patrimonio neto, como las inversiones en instrumentos de patrimonio clasificados como activos financieros disponibles para la venta (Norma 11: Moneda extranjera).

4. Diferencias de conversión en casos en que la moneda funcional de una empresa española sea distinta del euro, con ocasión de convertir sus cuentas anuales a la moneda de presentación; o en casos en que una empresa española sea participe de un activo o explotaciones en el extranjero controladas conjuntamente; o tenga una sucursal en el extranjero con moneda funcional distinta del euro (Norma 11: Moneda extranjera).

5. La contrapartida de activos y pasivos por impuesto diferido relacionados con transacciones o sucesos que se hubiesen reconocido directamente en el patrimonio neto, como los activos o pasivos por impuesto diferido que deban reconocerse por las variaciones en el valor razonable de activos financieros disponibles para la venta (Norma 13: Impuesto sobre beneficios).

6. La variación del valor actual de las retribuciones post-empleo comprometidas, o del activo afecto por pérdidas y ganancias actuariales (Norma 16: Pasivos por retribuciones a largo plazo al personal).

7. La recepción de subvenciones, donaciones y legados que sean no reintegrables (Norma 18: Subvenciones, donaciones y legados recibidos).

8. El ajuste provocado por un cambio de criterio contable o subsanación de un error (Norma 22: Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables).

En la tercera parte del PGC07, *Cuentas anuales*, se detallan las normas de elaboración de las cuentas anuales y en concreto la norma de elaboración del ECPN tanto en su modelo normal, como abreviado, con dos partes integrantes:

- El Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos[4] que recoge el resultado del ejercicio junto con las cuentas del grupo 8 "Gastos imputados al Patrimonio Neto" y del grupo 9 "Ingresos imputados al patrimonio neto" que se generan en el ejercicio. Estas cuentas de los grupos 8 y 9 son canceladas al cierre del ejercicio en la correspondiente cuenta de patrimonio neto del subgrupo 13 "Subvenciones, donaciones y ajustes por cambios de valor".

- El Estado Total de Cambios en el Patrimonio Neto[5], que refleja el conjunto de variaciones producidas en el patrimonio neto durante el ejercicio. Se incluirán por tanto, además del saldo de ingresos y gastos reconocidos, las demás variaciones del patrimonio neto, entre las que se encuentran las operaciones con los socios o propietarios de la empresa, así como las reclasificaciones que puedan producirse en el patrimonio neto, derivadas por ejemplo de la dotación de reservas en ejecución del acuerdo de distribución del resultado y los ajustes motivados por la subsanación de errores o cambios de criterio contable que, excepcionalmente, puedan producirse.

La cuarta parte del PGC07, *Cuadro de cuentas*, sigue la clasificación decimal y como novedad respecto al PGC90 el nuevo texto incorpora dos nuevos grupos el 8 y el 9, para dar cabida a los gastos e ingresos imputados al patrimonio neto. Las cuentas de los grupos 8 y 9 sirven para la confección del estado de ingresos y gastos reconocidos; además al igual que las cuentas de los grupos 6 y 7 que a final de ejercicio traspasan su saldo a la cuenta (129): "Resultado del ejercicio", las cuentas de los grupos 8 y 9 pasan su saldo a final de ejercicio a las diferentes cuentas del subgrupo 13: "Subvenciones, donaciones y ajustes por cambios de valor" para contribuir a la formación del patrimonio neto empresarial.

[2] Parte residual de activos de la empresa, una vez deducidos todos los pasivos, junto con las aportaciones realizadas por los socios, que no tengan la consideración de pasivos, y junto con los resultados acumulados y otras variaciones afectantes.

[3] Por ejemplo las variaciones en el valor razonable de determinados intrumentos financieros.

[4] Engloba el resultado del ejercicio de la cuenta de pérdidas y ganancias, los ingresos y gastos que según la normativa se imputen a patrimonio neto y los que en un principio se imputaron directamente a patrimonio neto y que en el ejercicio en curso pasan a la cuenta de pérdidas y ganancias.

[5] Informa de los ingresos y gastos reconocidos, las variaciones de patrimonio neto debidas a los socios, las restantes variaciones que se produzcan y las variaciones por cambios en criterios contables o corrección de errores.

Con carácter general las cuentas del grupo 8 reflejan, los gastos que en función de lo previsto en una *norma de registro y valoración* se lleven directamente a patrimonio neto, o los ingresos que en un ejercicio anterior se llevaron al patrimonio neto y en el presente ejercicio se imputan como ingreso en la cuenta de PyG.

Las cuentas del grupo 9 reflejan, los ingresos que en función de lo previsto en una *norma de registro y valoración* se lleven directamente a patrimonio neto, o los gastos que en un ejercicio anterior se llevaron a patrimonio neto y en el presente ejercicio se imputan como gasto en la cuenta de PyG.

En la quinta parte del PGC07, *Definiciones y relaciones contables*, cada uno de los grupos, subgrupos y cuentas, son objeto de una definición en la que se recoge el contenido y las características más sobresalientes de las operaciones y hechos económicos que en ellos se representan, detallando los motivos de cargo y abono de las diferentes cuentas que intervienen en la confección del ECPN.

4

Aplicación práctica del estado de cambios en el Patrimonio Neto

Supongamos la sociedad ARQUIT S.A. que presenta los siguientes patrimonios en los años X1, X2 y X3 *(ver tabla a pie de página)*

Presentaremos el ECPN[6] teniendo presente la siguiente información adicional:

1. Por aplicación del valor razonable en el ejercicio X2 se reconoce una revalorización de un activo financiero disponible para la venta de 500€ y una minusvalía de otro activo financiero disponible para la venta de 300€.

2. En el ejercicio X2, siguiendo la normativa mercantil, la empresa aplica el beneficio del ejercicio X1 de la siguiente forma: a reserva legal 6.000, a reserva voluntaria 1.000, a reserva estatutaria 2.000 y el resto a dividendos para los accionistas.

3. Por aplicación del valor razonable durante el ejercicio X3 se reconoce un incremento de un activo financiero disponible para la venta de 1.000€ y una minusvalía de otro activo financiero disponible para la venta de 600€.

4. En el ejercicio X3, siguiendo la normativa mercantil, la empresa aplica el beneficio del ejercicio X2 de la siguiente forma: a reserva legal 5.000, a reserva voluntaria 2.000, a reserva estatutaria 2.000 y el resto a dividendos para los accionistas.

5. En el ejercicio X3 la empresa realiza una ampliación de capital por 50.000€ con una prima de emisión de 10.000€.

6. A 02/01/X3 la empresa recibe una subvención de capital no reintegrable de 12.000€, en la misma fecha adquiere una máquina por este importe más un 16% de IVA. La empresa amortiza esta máquina en un 10% lineal anual.

	X1	X2	X3
(100) Capital	200.000	200.000	250.000
(110) Prima de Emisión			10.000
(112) Reserva Legal	2.000	8.000	13.000
(113) Reserva Voluntaria	4.000	5.000	7.000
(1141) Reserva Estatutaria	1.000	3.000	5.000
(130) Subvenciones oficiales de capital			10.800
(133) Ajustes por valoración de activos financieros disponibles para la venda		200	600
(129) Resultado del ejercicio	60.000	50.000	30.000
TOTAL	**267.000**	**266.200**	**326.400**

ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS

Cuentas		Notas memoria	AÑO X3	AÑO X2
	A/ Resultado de la cuenta de PyG		**30.000**	**50.000**
900 (800)	I Por valoración de instrumentos financieros			
	1. Activos financieros disponibles para la venta		1.000 (600)	500 (300)
	2. Otros ingresos/gastos			
	II Por coberturas de flujos de efectivo			
940	III Subvenciones, donaciones y legados recibidos		12.000	
	IV Por ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes			
	V Efecto impositivo			
	B/ Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto		**12.400**	**200**
	VI Por valoración de instrumentos financieros			
	1. Activos financieros disponibles para la venta			
	2. Otros ingresos y gastos			
	VII Por coberturas de flujos de efectivo			
(840)	VIII Subvenciones donaciones y legados recibidos		(1.200)	
	IX Efecto impositivo			
	C/ Total transferencias a la cuenta de PyG		**(1200)**	
	TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS		**41.200**	**50.200**

Para facilitar la lectura del segundo documento integrante del ECPN: "Estado total de cambios en el patrimonio neto", este documento aparece recogido en las páginas 8 y 9 de este artículo.

ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO	Capital		Prima Emisión	Reservas	(Acciones/ Partc Propias)	Resultados ejercicios anteriores	Otras aportaciones socios
	Escriturado	No Exigido					
A. Saldo final del año X-2	**200.000**			**7.000**			
I.Ajustes por cambios de criterio X-2 y anteriores							
II.Ajustes por errores X-2 y anteriores							
B. Saldo ajustado inicio del año X-1	200.000			7.000		60.000	
I.Total ingresos y gastos reconocidos							
II.Operaciones con socios							
1.Aumentos de capital							
2.Reducciones de capital							
3.Conversión de pasivos financieros en patrimonio neto							
4.Distribución de dividendos						(51.000)	
5. Operaciones con acciones o participaciones propias							
6. Incremento/Decremento de PN resultante de una combinación de negocios							
7. Otras operaciones con socios							
III.Otras variaciones de PN				9.000		(9.000)	
C. Saldo final del año X-1	**200.000**			**16.000**			
I.Ajustes por cambios de criterio X-1							
II.Ajustes por errores X-1							
D. Saldo ajustado inicio del año X	200.000			16.000		50.000	
I.Total ingresos y gastos reconocidos							
II.Operaciones con socios							

[6] En este ejemplo no se tiene presente el efecto impositivo

ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO	Capital		Prima Emisión	Reservas	(Acciones/ Partc Propias)	Resultados ejercicios anteriores	Otras aportaciones socios
	Escriturado	No Exigido					
1.Aumentos de capital	50.000		10.000				
2.Reducciones de capital							
3.Conversión de pasivos financieros en patrimonio neto							
4.Distribución de dividendos						(41.000)	
5. Operaciones con acciones o participaciones propias							
6. Incremento/Decremento de PN resultante de una combinación de negocios							
7. Otras operaciones con socios							
III.Otras variaciones de PN				9.000		(9.000)	
E.Saldo final del año X	**250.000**		**10.000**	**25.000**			
ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO	**Resultado ejercicio**	**(Dividendo a cuenta)**	**Otros instru-mentos de PN**	**Ajustes cambio valor**	**Subvenciones, donaciones y legados recibidos**		**TOTAL**
A. Saldo final del año X-2	**60.000**						**267.000**
I.Ajustes por cambios de criterio X-2 y anteriores							
II.Ajustes por errores X-2 y anteriores							
B. Saldo ajustado inicio del año X-1							267.000
I.Total ingresos y gastos reconocidos	50.000			200			50.200
II.Operaciones con socios							
1.Aumentos de capital							
2.Reducciones de capital							
3.Conversión de pasivos financieros en patrimonio neto							
4.Distribución de dividendos							(51.000)
5. Operaciones con acciones o participaciones propias							
6. Incremento/Decremento de PN resultante de una combinación de negocios							
7. Otras operaciones con socios							
III.Otras variaciones de PN							
C. Saldo final del año X-1	**50.000**			**200**			**266.200**
I.Ajustes por cambios de criterio X-1							
II.Ajustes por errores X-1							
D. Saldo ajustado inicio del año X				200			266.200
I.Total ingresos y gastos reconocidos	30.000			400	10.800		41.200
II.Operaciones con socios							
1.Aumentos de capital							60.000
2.Reducciones de capital							
3.Conversión de pasivos financieros en patrimonio neto							
4.Distribución de dividendos							(41.000)
5. Operaciones con acciones o participaciones propias							
6. Incremento/Decremento de PN resultante de una combinación de negocios							
7. Otras operaciones con socios							
III.Otras variaciones de PN							
E.Saldo final del año X	**30.000**			**600**	**10.800**		**326.400**

5
Conclusiones

El nuevo documento integrante de las cuentas anuales, el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, es un documento autónomo que refleja la situación inicial y final del patrimonio neto y de los componentes que lo integran, junto con todas las variaciones patrimoniales originadas durante el ejercicio. De las diferentes informaciones económicas del ECPN destacaría las siguientes:

1. Es un estado que indica la riqueza de la empresa como garantía frente a terceros.

2. Este estado financiero recoge el resultado total (resultado repartible más el resultado no repartible). Diferenciando las variaciones patrimoniales procedentes de operaciones con los propietarios, de las que no tienen su origen en las transacciones con los propietarios.

3. Según el PGC07 el ECPN engloba dos documentos: el "Estado de ingresos y gastos reconocidos" y el "Estado total de cambios en el patrimonio neto".

4. El Estado de ingresos y gastos reconocidos se elabora añadiendo al resultado del ejercicio (resultado repartible), cargos y abonos de las cuentas del grupo 8: "Gastos imputados al patrimonio neto" y del grupo 9: "Ingresos imputados al patrimonio neto" (resultado no repartible).

5. El primer documento integrante del ECPN no está contemplado en el Plan General de Contabilidad para PYMES, con la correspondiente supresión de los grupos 8 y 9. El ECPN en las PYMES se compone de un único documento con la descripción de Estado de Cambios en el Patrimonio Neto de PYMES (documento que se corresponde con el modelo abreviado del Estado Total de Cambios en Patrimonio Neto del PGC07).

6. El ECPN lo deben elaborar todas las empresas, en modelo normal o abreviado según corresponda a la empresa.

BIBLIOGRAFÍA

CAÑIBANO CALVO, L. (2006): "La reforma de la contabilidad en España", http://www.aeca.es/conferencia_reforma contable, pdf

FIDALGO CERVIÑO, E.; SEVILLANO MARTÍN, F.J. (2003): "Estado de cambios en el patrimonio neto (ECPN): en torno al concepto de resultado global y sus implicaciones en la normativa española", *IX Jornada de Trabajo de Análisis Contable*, ASEPUC, Elche.

MARTÍNEZ-PINA GARCÍA, A. Mª. (2007): "El estado de cambios en el patrimonio neto", *Estrategia Financiera*, n. 244, p.11-21.

OTAL FRANCO, S.H..; SERRANO GARCIA, R. (2005): "El estado de cambios en el patrimonio neto", *Partida Doble*, n. 168, p. 11-23.

VILLACORTA HERNÁNDEZ, M.A. (2006): "Elaboración del estado de cambios en el patrimonio neto", *Técnica Contable*, n. 690, p. 20-33.

YUBERO HERMOSA, P.; RODRÍGUEZ MARTÍN, A.; MARTÍNEZ LAGUNA, L. (2003): "Estado de cambios en el patrimonio neto: un nuevo estado financiero", *IV Jornada de Trabajo de Contabilidad Financiera*, ASEPUC, Madrid.

Referencias normativas

LEY 16/2007 de 4 de julio de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para la armonización internacional en base a la normativa de la Unión Europea.

REAL DECRETO 1514/2007, de 16 de noviembre por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

REAL DECRETO 1515/2007, de 16 de noviembre por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas.