

JRSTema3Fondospropios.pdf



rsjrs



Contabilidad Financiera II



2º Grado en Administración y Dirección de Empresas



**Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales
Universidad de Granada**

JRS ~ Tema 3: Fondos propios

Capítulo 4 del Libro

1. Elementos de patrimonio neto: concepto y características

2. Capital y reservas

2.1 Capital: concepto y contabilización

2.2 Reservas: Concepto y tipología

3. Otras partidas del Patrimonio Neto

4. Ajustes por cambios de valor

5. Subvenciones, donaciones y legados recibidos

6. Información a suministrar en las cuentas anuales

1. Elementos de patrimonio neto: concepto y características

El **patrimonio** es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. Es igual al total del importe en libros de todos los activos reconocidos menos el total de los importes en libros de todos los pasivos reconocidos.

El PGC añade que el PN incluye las aportaciones realizadas, ya sea en el momento de su constitución o en otros posteriores, por sus socios o propietarios, que no tengan la consideración de pasivos, así como los resultados acumulados u otras variaciones que le afecten.

Para tener claro la diferencia con un instrumento financiero, recordamos que este último es un contrato que da lugar a un activo financiero en una empresa y a un pasivo financiero o a un instrumento de patrimonio en otra empresa.

Los instrumentos de patrimonio son:

- Negocio jurídico que evidencia o refleja la participación residual en los activos, una vez deducidos los pasivos.
- Si se adquieren por la propia empresa nunca serán activo, sino que minorarán los Fondos Propios (irán restando en el PN).
- Cualquier gasto o beneficio relacionado con estos títulos se lleva a Reservas.

2. Capital y reservas

2.1 Capital: concepto y contabilización

Capital ⇒ Representa la financiación procedente de las aportaciones realizadas por los propietarios de la empresa, tanto en el momento en que ésta se formó, como en fechas posteriores.

La cifra de capital también tiene gran relevancia desde la óptica jurídica, puesto que ésta garantiza a los acreedores que cobrarán las deudas que la empresa contrajo con ellos aun en condiciones desfavorables para la entidad, pues que, en principio, la cuantía de capital se hallará materializada en activos.

A fin de que así sea, la legislación mercantil trata de mantener la integridad del capital de las sociedades, sin embargo, si la empresa ha atravesado por ciertas situaciones que la han descapitalizado, la normativa procura que la cifra de capital sea lo más acorde posible a la realidad, es decir, a los activos con los que efectivamente cuenta (reflejar los fondos de los que realmente dispone la empresa).

CUENTAS IMPORTANTES QUE UTILIZAREMOS:

- **100 «Capital Social»** ⇒ aportación formal realizada por los propietarios en el caso de sociedades mercantiles.
- **101 «Fondo Social»** ⇒ representa el capital de las entidades sin forma mercantil.
- **102 «Capital»** ⇒ aportaciones en el caso de empresas individuales. Considerando la vaga diferenciación entre el patrimonio personal y el destinado a la empresa, el PGC ha considerado oportuno establecer la cuenta 550 «Titular de la explotación», para reconocer los movimientos que se producen entre el empresario individual y la empresa durante el ejercicio

La **fundación simultánea** responde a la creación de la sociedad en un único acto por acuerdo de los socios fundadores. Entre este acto y la adquisición de personalidad hay que realizar una serie de formalidades: deben establecerse los estatutos, los socios deben suscribir la totalidad de las acciones y desembolsar un mínimo establecido por la ley y hay que elevar el acuerdo a escritura pública.

El proceso previo a la inscripción en el Registro Mercantil de la empresa, es contabilizado haciendo uso de las cuentas establecidas en el subgrupo 19, que recoge cuentas representativas de diferentes situaciones transitorias relacionadas con las aportaciones de los propietarios.

A efectos de contabilización, vamos a considerar:

- Emisión de las acciones.
- Suscripción de las acciones.
- Desembolso de las acciones.
- Inscripción de la sociedad en el Registro.

⇒ Emisión de acciones:

Asiento realizado en el momento de iniciar el proceso de creación de la empresa. La cuantía corresponde al total del capital social (más, en caso de existir, la **PRIMA DE EMISIÓN**).

Las acciones de una SA deberán estar íntegramente suscritas por los socios, y desembolsado, al menos, en una cuarta parte el valor nominal.

⇒ Suscripción:

Implica un compromiso de aportaciones por parte de los socios. Para recoger este compromiso el PGC propone la cuenta **(103) «Socios por desembolsos no exigidos»**, en el caso de que la aportación sea monetaria, mientras que para las aportaciones no monetarias utilizaremos la cuenta **(104) «Socios por aportaciones no dinerarias pendientes»**.

⇒ Desembolso:

La legislación española permite que las acciones no sean desembolsadas completamente, sino que la cuantía comprometida pueda ser abonada de forma progresiva, pero se establece un pago mínimo correspondiente al 25 % del Capital (y el 100 % de la prima si la hay).

En caso de que el desembolso sea parcial, la empresa podrá solicitar desembolsos posteriores hasta completar el total del Capital suscrito. A estos desembolsos parciales se les conoce como **dividendo pasivo**.

El proceso formal de registro de la sociedad supone dos anotaciones contables:

1. Representativa de la adquisición de personalidad jurídica.

En caso de existir la prima de emisión, deberá contabilizarse separadamente el capital de la prima ⇒ **(110) «Prima de Emisión»**.

2. Modificación del compromiso de los socios respecto de la aportación del Capital suscrito y no desembolsado.

Los gastos aparejados a la constitución de la empresa se contabilizarán directamente al **Patrimonio Neto**, esto es, cargo en una cuenta de reservas y abono a la tesorería o cuenta representativa de la deuda que corresponda.

2.2 Reservas: Concepto y tipología

Reservas ⇒ beneficios obtenidos por la empresa y que no han sido distribuidos entre sus propietarios. Esta definición recoge una amplitud de realidades, pudiéndose agrupar las distintas clases de reservas en función de su origen.

- **Reservas de autofinanciación** → Las derivadas directamente del resultado positivo del ejercicio (beneficios) que los propietarios deciden mantener en la empresa, ampliando la financiación aportada. Se conocen también como *autofinanciación de enriquecimiento*.
 - (112) «Reserva legal» → por mandato legal. Han de ser una cifra igual al 10 % del beneficio del ejercicio hasta que se alcance, al menos, el 20 % del capital social. **Salvo casos especiales, es indisponible.**
 - (1141) «Reserva estatutaria» → establecidas en los estatutos.
 - (113) «Reservas voluntarias» → constituidas libremente por la empresa, siendo de libre disposición.
- **Reservas procedentes de ampliación de Capital**
 - (110) «Prima de emisión» → reserva justificada en la riqueza acumulada en la empresa en el momento de emisión de las acciones. Pueden existir otras motivaciones que provoquen la emisión de acciones “por encima de la par”.
- **Reservas para el mantenimiento efectivo del capital**
 - (114) «Reservas especiales» → Responden a situaciones en las que el patrimonio efectivo de la empresa aparecería minorado y, mediante la dotación de estas reservas, dicha situación es compensada.
- **Reservas para compensación de pérdidas**
 - (118) «Aportación de socios» → destinada a aportaciones de socios diferente de las realizada por la suscripción del Capital. Estas aportaciones son más habituales cuando la empresa tiene pérdidas, siendo la finalidad de la aportación la compensación de estas pérdidas.
- **Reservas por ajustes de capital**
 - (119) «Diferencias por ajuste del capital a euros» → derivada de los ajustes por redondeo que surgieron con motivo del traspaso de pesetas a euros en el momento de entrada en vigor de la moneda europea.

3. Otras partidas del Patrimonio Neto

La necesidad de controlar la evolución de la empresa de forma periódica supone evaluar la evolución del PN. El subgrupo 12. Resultados pendientes de aplicación recoge el cálculo de dicho resultado económico mientras éste no sea aplicado.

Como se recoge en la 5ª parte del PGC, las cuentas de este subgrupo figurarán en el PN del balance, formando parte de los fondos propios, con signo positivo o negativo, según corresponda.

GRUPO 12. RESULTADOS PENDIENTES DE APLICACIÓN:

20. Remanente 121. Resultados negativos de ejercicios anteriores (*aparece restando en PN*). 129. Resultados del ejercicio.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el PN del balance con signo positivo o negativo, según corresponda.

La cuenta 129 aglutina una vez al año el cálculo del resultado que, durante el ejercicio, ha sido contabilizado en cuentas de los grupos 6 y 7. Al cierre del ejercicio, una vez realizada la regularización, procedemos al cálculo del resultado a través de la cuenta 129 que, en función de los ingresos y gastos del año, presentará saldo deudor o acreedor, poniendo de manifiesto la existencia de pérdidas o beneficios.

- Se obtienen pérdidas \Rightarrow se traspasan a la cuenta 121 «Resultados negativos de ejercicios anteriores», que presentará siempre saldo deudor.
- Se obtienen beneficios \Rightarrow pueden dejarse como **reservas** o repartirse entre los socios en forma de **dividendos**.

El asiento de reparto de beneficios responde a la decisión de la empresa, recogiendo: 1) si existen, minoración de resultados negativos; 2) dotación de Reservas; 3) reconocimiento de dividendos.

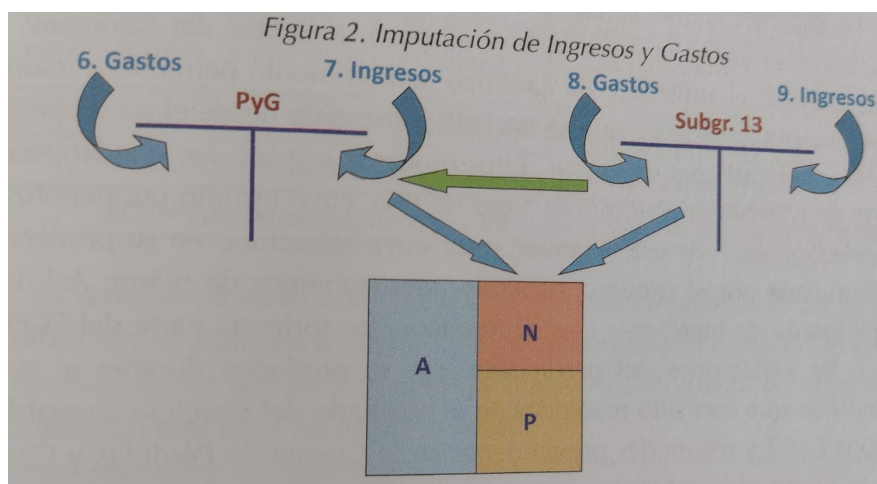
DEBE	APLICACIÓN DEL RESULTADO DEL EJERCICIO	HABER
	(129) Resultado del ejercicio	
	(121) Rdos negativos de ejercicios anteriores	
	(11) Reservas	
	(526) Dividendo activo a pagar	
	(120) Remanente	

- 526 «Dividendo activo a pagar» ⇒ recoge la obligación de la empresa surgida por la decisión de repartir dividendos. En ocasiones en que hay previsiones de buenos resultados, se pueden realizar adelantos a cuenta del dividendo previsible que se pagará, lo que se contabilizará en la cuenta 557 «Dividendo activo a cuenta».
- 120 «Remanente» ⇒ parte de los resultados que quedan pendientes de aplicación.

4. Ajustes por cambios de valor

La actividad de las empresas generan variaciones en el patrimonio, las cuales serán reconocidas como gastos o ingresos. Pero no todas las variaciones forman parte del Resultado del Ejercicio, sino que algunas son contabilizadas como variación del PN, realizándose cuando corresponde, su transferencia al resultado de ejercicio.

Estas operaciones se contabilizan en los grupos 8 y 9. Estos grupos a final de año trasladan su saldo a cuentas del Grupo 13 “Subvenciones, donaciones y Ajustes por Cambios de valor”.



5. Subvenciones, donaciones y legados recibidos

- **Subvención** ⇒ Importe, en efectivo o en especie, que el Estado u otro organismo otorga a una persona física o jurídica a título gratuito para que obligatoriamente lo emplee en aquella actividad económica para la que fue concedido, cumpliendo, además, determinados requisitos.
- **Donación** ⇒ Acto de liberalidad mediante el que el donante transfiere al beneficiario un activo, sin percibir remuneración alguna.

- **Legado** ⇒ Patrimonio entregado a un tercero mediante disposición testamentaria.

Las cantidades entregadas incondicionadamente por los socios a la empresa, cualquiera que sea la finalidad, no son consideradas, a efectos contables, como subvenciones o donaciones, contabilizándose como Fondos Propios en la cuenta 118 «Aportaciones de socios o propietarios».

▼ **Clasificación de las subvenciones:**

- En función de su materialización:
 - Monetarias ⇒ aquellas que han sido aportadas en dinero.
 - No monetarias ⇒ aquellas que han sido aportadas en bienes, cuya valoración será el valor razonable del bien en el momento de su reconocimiento.
- En función de los condicionantes que la recepción de la subvención lleve aparejada:
 - Subvenciones reintegrables ⇒ Tengo que devolverlo. La cantidad recibida está supeditada a cualquier condición y mientras el cumplimiento de ésta no esté garantizado, se contabilizarán como pasivo a través de las cuentas:
 - 172 «Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados»
 - 522 Si es a corto plazo.
 - Subvenciones no reintegrables ⇒ Las cantidades recibidas de forma incondicionada o aquéllas en las que se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre la recepción, se contabilizarán como ingresos imputados, generalmente, a PN, si bien, en algunos casos estas subvenciones son imputadas directamente a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Tipología de subvenciones según el criterio de imputación de la NV 18

CRITERIO ESPECÍFICOS	CRITERIOS IMPUTACIÓN
1. Cuando se concedan para asegurar una rentabilidad mínima o compensar los déficits de explotación.	Se imputarán como ingresos de dicho ejercicio. (grupo 7)
2. Cuando se concedan para financiar gastos específicos.	Se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.

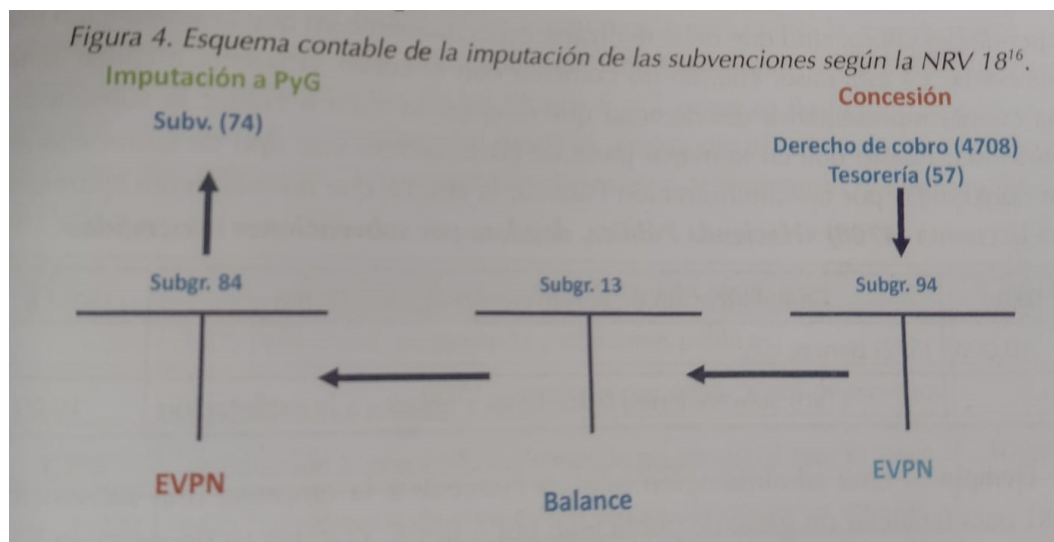
CRITERIO ESPECÍFICOS	CRITERIOS IMPUTACIÓN
3. Cuando se concedan para adquirir activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias (maquinaria, terrenos...)	Se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, <u>corrección valorativa (*)</u> por deterioro o baja en balance.
4. Cuando se concedan para adquirir existencias (que no sean rappels comerciales) o activos financieros.	Se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.
5. Cuando se concedan para cancelación de deudas.	Se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca dicha cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica, 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 ingresos del ejercicio en que se reconozcan (grupo 7) .

(*) Se considerarán en todo caso de naturaleza irreversible las correcciones valorativas por deterioro de los elementos en la parte en que éstos hayan sido financiados gratuitamente.

A efectos del registro contable, los casos anteriores se pueden simplificar en 2:

1. Cuando la subvención financia la actividad de la empresa o no tiene una finalidad concreta (casos 1 y 6) la subvención debe imputarse directamente al resultado del ejercicio. Utilizaremos para ello la cuenta 740 «Subvenciones, donaciones y legados a la explotación», sin pasar antes por el grupo 9.
2. Cuando la subvención tiene una finalidad concreta, la subvención es inicialmente contabilizada en el patrimonio neto, en concreto en el subgrupo 94. Ingreso por subvenciones, donaciones y legados.

La imputación desde el PN se realiza cargando la cuenta apropiada del subgrupo 84. Transferencias de subvenciones, donaciones y legados.



6. Información a suministrar en las cuentas anuales

:)