
Contabilidad Financiera II

Temario Fondos Propios

Ismael Sallami Moreno

Mayo de 2025

Índice

1 Fondos Propios	2
1.1 Elementos de Patrimonio Neto: Concepto y Características	2
1.2 Capital y Reservas	3
1.2.1 Capital: Concepto y Contabilización	3
1.2.2 Reservas: Concepto y Tipología	4
1.2.3 Asientos Contables Relacionados	5
1.3 Otras Partidas del Patrimonio Neto	6
1.4 Ajustes por Cambio de Valor	7
1.5 Subvenciones, Donaciones y Legados	9

1. Fondos Propios

1.1. Elementos de Patrimonio Neto: Concepto y Características

- **Perspectiva de las Normas Internacionales de Contabilidad (IASB):** El Marco Conceptual del IASB (IASB, 2018) no define el Patrimonio como tal, sino que lo delimita de forma indirecta, indicando que “Patrimonio es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos”. A la hora de medirlo, tampoco establece un criterio específico, sino que, conceptualmente, “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”.
- **Perspectiva del Plan General de Contabilidad (PGC):** El PGC también asume que el Patrimonio Neto es la parte residual al deducir el valor de los pasivos del valor de los activos. Sin embargo, el PGC añade que el Patrimonio Neto “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”.
- **Componentes Clave destacados por el PGC:** La definición del PGC, influenciada por la normativa mercantil española, introduce la figura de socios y propietarios de esos derechos residuales sobre el activo. Delimita el concepto de Capital (vinculado a las aportaciones de socios) y el de Reservas (resultados acumulados que permanecen en la empresa), que conforman dos de los principales bloques del patrimonio, estructurados en los subgrupos 10 (Capital), 11 (Reservas) y 12 (Resultados).
- **Distinción entre Instrumento de Patrimonio y Pasivo Financiero:** Para referirse al patrimonio, es necesario distinguir correctamente un “instrumento de patrimonio” de un “pasivo financiero”. Se retoma la norma de registro y valoración (NRV) 9ª, que establece que “un instrumento financiero es un contrato que da lugar a un activo financiero en una empresa y, simultáneamente, a un pasivo financiero o a un instrumento de patrimonio en otra empresa”. Un pasivo financiero supone una obligación de pago, una deuda futura para la empresa, mientras que un instrumento de patrimonio representa una participación en los activos de la empresa.
- **Características de los Instrumentos de Patrimonio (NRV 9.4):**
 - Son un negocio jurídico que evidencia/refleja la participación residual en los activos, una vez deducidos los pasivos.
 - Si son adquiridos por la propia empresa, nunca serán un activo, sino que minorarán los Fondos Propios.
 - Los gastos derivados de su emisión son parte del Patrimonio, contabilizándose como reservas, salvo cuando se haya desistido de su emisión, que se contabilizan en la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

1.2. Capital y Reservas

Esta sección del capítulo se adentra en dos componentes fundamentales de los fondos propios: el capital y las reservas, recurriendo a una perspectiva tanto contable como jurídica.

1.2.1. Capital: Concepto y Contabilización

El Marco Conceptual del PGC define el Capital como la financiación procedente de las aportaciones realizadas por los propietarios, ya sea en la constitución de la empresa o posteriormente. Desde una óptica jurídica, la cifra de capital es una garantía para los acreedores, ya que se espera que esté materializada en activos. La legislación mercantil busca mantener la integridad del capital, obligando, por ejemplo, a “reservar” parte del resultado.

Las cuentas que conforman el subgrupo 10 «Capital» son: * **100. Capital social:** Para sociedades mercantiles (anónima, limitada, comanditaria por acciones). Refleja el capital formalmente escriturado. * **101. Fondo social:** Para entidades sin forma mercantil, como cooperativas. * **102. Capital:** Para empresas individuales. Al final del ejercicio, los resultados se integran directamente en esta cuenta. La cuenta (550) «Titular de la explotación» recoge movimientos entre el empresario y la empresa durante el ejercicio, trasladando su saldo a la (102) al cierre. * **103. Socios por desembolsos no exigidos:** Deudas de socios por la parte del capital suscrito pendiente de pago. * **104. Socios por aportaciones no dinerarias pendientes:** Similar a la 103, pero para aportaciones en especie. * **108. Acciones o participaciones propias en situaciones especiales.** * **109. Acciones o participaciones propias para reducción de capital.** * Las cuentas 108 y 109 se refieren a situaciones especiales donde la empresa adquiere sus propias acciones, minorando el Patrimonio Neto.

La contabilización del **Capital Social (cuenta 100)** en sociedades mercantiles se detalla a través del proceso de **constitución de la empresa**, centrándose en la **fundación simultánea** (creación en un único acto por acuerdo de los socios fundadores). Los pasos contables son:

1. **Emisión de las acciones:** Se utiliza el subgrupo 19 «Situaciones transitorias de financiación» antes de la inscripción registral.
 - Asiento: (190) Acciones emitidas a (194) Capital emitido pendiente de inscripción. El importe incluye el nominal y, si la hay, la prima de emisión.
2. **Suscripción de las acciones:** Implica un compromiso de aportación de los socios.
 - Asiento: (1034) Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción y/o (1044) Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital pendiente de inscripción a (190) Acciones emitidas.
3. **Desembolso de las acciones:** La ley exige un desembolso mínimo (al menos el 25 % del valor nominal para S.A., y el 100 % de la prima de emisión si existe).
 - Asiento: (57) Tesorería a (1034) Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción.

- Los desembolsos parciales posteriores se conocen como “dividendo pasivo”. Su exigencia se contabiliza: (558) Socios por desembolsos exigidos a (103) Socios por desembolsos no exigidos.
4. **Inscripción de la sociedad en el Registro Mercantil:** La empresa adquiere personalidad jurídica.
- Asiento 1 (Capital): (194) Capital emitido pendiente de inscripción a (100) Capital Social y, si procede, a (110) Prima de Emisión.
 - Asiento 2 (Socios): (1030) Socios por desembolsos no exigidos y/o (1040) Socios por aportaciones no dinerarias pendientes a (1034) y/o (1044) por la parte del capital suscrito no desembolsado que ahora corresponde a una sociedad inscrita.
5. **Gastos de constitución:** Se contabilizan directamente contra el Patrimonio Neto, cargando una cuenta de reservas (generalmente (113) Reservas voluntarias) con abono a tesorería o la deuda correspondiente.

El proceso es similar para las ampliaciones de capital.

1.2.2. Reservas: Concepto y Tipología

Las Reservas son los beneficios obtenidos por la empresa que no han sido distribuidos entre sus propietarios. Se clasifican según su origen:

1. **De Autofinanciación (o autofinanciación de enriquecimiento):** Derivadas del resultado positivo del ejercicio que los propietarios deciden mantener en la empresa.
 - **(112) Reserva legal:** Obligatoria por ley (art. 274 RDL 1/2010). Se destina un 10 % del beneficio del ejercicio hasta que esta reserva alcance el 20 % del capital social. Es, salvo casos especiales, indisponible.
 - **(1141) Reservas estatutarias:** Establecidas en los estatutos de la empresa.
 - **(113) Reservas voluntarias:** Constituidas libremente por la empresa y de libre disposición. También recogen los gastos de constitución o ajustes por cambios de criterio contable o errores.
2. **Procedentes de Ampliaciones de Capital:**
 - **(110) Prima de emisión de acciones:** Es el sobreprecio pagado por las acciones sobre su valor nominal. Se justifica por la riqueza acumulada previamente por la empresa (reservas preexistentes) o buenas expectativas futuras. La normativa española prohíbe emisiones “por debajo de la par”. La prima de emisión debe desembolsarse en su totalidad en el momento inicial.
 - **(111) Otros instrumentos de patrimonio neto.**
3. **Para el Mantenimiento Efectivo del Capital:** Cuentas de la subdivisión (114) «Reservas especiales» que buscan asegurar que la cifra de Capital sea representativa de una garantía frente a terceros (ej. reservas por acciones propias, acciones de la sociedad dominante, o por capital amortizado).

4. Por Ajuste en el Capital:

- **(119) Diferencias por ajustes del capital en euros:** Derivada de los ajustes por redondeo en el traspaso de pesetas a euros.

5. Por la Compensación de Pérdidas:

- **(118) Aportaciones de socios o propietarios:** Aportaciones de socios diferentes a la suscripción de capital, habitualmente para compensar pérdidas y que no aparezcan en el Balance.

1.2.3. Asientos Contables Relacionados

1. Emisión de acciones: DEBE | HABER _____|_____

(190) Acciones emitidas | (194) Capital emitido pendiente de inscripción

2. Suscripción de acciones: DEBE | HABER _____|_____

(1034) Socios por desembolsos no | (190) Acciones emitidas exigidos, capital pendiente de | inscripción |

(1035) Socios por aportaciones no | dinerarias pendientes, capital | pendiente de inscripción |

3. Desembolso de acciones: DEBE | HABER _____|_____

(57) Tesorería | (1034) Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción

4. Exigencia de aportaciones pendientes: DEBE | HABER _____|_____

(558) Socios por desembolsos exigidos | (103) Socios por desembolsos no exigidos

5. Inscripción en el Registro Mercantil:

- **Capital:** DEBE | HABER _____|_____

(194) Capital emitido pendiente | (100) Capital Social de inscripción | (110) Prima de Emisión

- **Socios:** DEBE | HABER _____|_____

(1030) Socios por desembolsos no | (1034) Socios por desembolsos no exigidos, exigidos | capital pendiente de inscripción

(1031) Socios por aportaciones no | (1044) Socios por aportaciones no dinerarias dinerarias pendientes | pendientes, capital pendiente de inscripción

1.3. Otras Partidas del Patrimonio Neto

Esta sección se centra en cómo se gestionan y aplican los resultados económicos de la empresa, que son una parte crucial del patrimonio neto. La idea fundamental es que los incrementos (ingresos) y decrementos (gastos) del patrimonio se deben contabilizar para conocer la evolución periódica del mismo.

Resultados Pendientes de Aplicación (Subgrupo 12):

Este subgrupo recoge el resultado económico que no se imputa directamente al patrimonio y está pendiente de una decisión sobre su destino. Las cuentas principales son:

- **129. «Resultados del ejercicio»:** Esta es la cuenta más representativa. Al final del ejercicio, aglutina todos los ingresos (grupo 7) y gastos (grupo 6) para determinar si ha habido beneficio (saldo acreedor) o pérdida (saldo deudor). Su saldo es transitorio hasta que la Junta General de Accionistas (o el órgano correspondiente) decide qué hacer con él.
- **121. «Resultados negativos de ejercicios anteriores»:** Si el ejercicio arroja pérdidas, estas se traspasan de la cuenta (129) a la (121). Esta cuenta siempre tendrá saldo deudor y minora los fondos propios. Debe ser compensada con beneficios futuros.
 - *Asiento de traspaso de pérdidas:* (121) Resultados negativos de ejercicios anteriores a (129) Resultado del ejercicio.
- **120. «Remanente»:** Son beneficios no repartidos ni aplicados específicamente a ninguna otra cuenta tras la aprobación de las cuentas anuales y la distribución de resultados. Quedan a disposición de los administradores para su uso futuro (convertirlos en reservas o repartirlos).

Aplicación del Resultado del Ejercicio (cuando hay beneficios):

Si la cuenta (129) presenta un beneficio, la empresa debe decidir su destino. Las opciones principales son:

1. **Compensar pérdidas anteriores:** Si la cuenta (121) tiene saldo, se utiliza parte del beneficio para reducirlo o eliminarlo.
2. **Dotar Reservas:** Se traspasa parte del beneficio a cuentas de reservas (subgrupo 11), como:
 - Reserva Legal (obligatoria por ley).
 - Reservas Estatutarias (si así lo establecen los estatutos).
 - Reservas Voluntarias.
3. **Repartir Dividendos:** Se reconoce una deuda con los accionistas.
 - La cuenta **(526) «Dividendo activo a pagar»** recoge la obligación de pago desde que se aprueba el dividendo hasta que se paga.
 - Si durante el ejercicio se han adelantado dividendos “a cuenta” del beneficio previsible, estos se habrán contabilizado en la cuenta **(557) «Dividendo activo a cuenta»** (saldo deudor). Antes de determinar el dividendo final a pagar, se debe saldar esta cuenta (557).

4. **Destinar a Remanente:** La parte del beneficio que no se aplica a los puntos anteriores puede quedar en la cuenta (120) «Remanente».

El asiento contable para la aplicación del resultado del ejercicio (cuando hay beneficios) típicamente sería:

DEBE	HABER
(129) Resultado del ejercicio	a (121) Rdos negativos de ejercicios anteriores (si hay)
	a (11X) Reservas (Legal, Estatutaria, Voluntarias, etc.)
	a (557) Dividendo activo a cuenta (para saldarlo)
	a (526) Dividendo activo a pagar
	a (120) Remanente

Todas estas cuentas del subgrupo 12 figuran en el patrimonio neto del Balance, con signo positivo o negativo según corresponda.

1.4. Ajustes por Cambio de Valor

Esta sección explica que, aunque la mayoría de los ingresos y gastos del ejercicio se imputan a la cuenta de Pérdidas y Ganancias, algunos deben imputarse directamente al patrimonio neto. Esta distinción se realiza porque ciertas variaciones del patrimonio, aunque se registran contablemente cuando ocurren, no se consideran “realizadas”. Imputarlas directamente a resultados podría llevar a una descapitalización si, por ejemplo, se repartieran dividendos basados en beneficios no consolidados. El objetivo final es evitar la descapitalización de la empresa.

Proceso Contable General:

1. Reconocimiento Inicial:

- Los decrementos de valor (gastos) que no están “consolidados” se contabilizan utilizando cuentas del **grupo 8** («Gastos imputados al patrimonio neto»).
- Los incrementos de valor (ingresos) que no están “consolidados” se contabilizan utilizando cuentas del **grupo 9** («Ingresos imputados al patrimonio neto»).

2. Regularización al Cierre del Ejercicio:

- Al final del ejercicio, los saldos de las cuentas de los grupos 8 y 9 se agrupan y se trasladan a las cuentas correspondientes del **subgrupo 13** («Subvenciones, donaciones y ajustes por cambios de valor»). Estas cuentas del subgrupo 13 reflejarán el efecto neto de estas variaciones en el Balance.

3. Realización y Transferencia a Resultados:

- Cuando las variaciones de patrimonio previamente imputadas directamente al patrimonio neto se “realizan” (por ejemplo, a través de una venta o transacción), se

transfieren desde el subgrupo 13 a la cuenta de Pérdidas y Ganancias (cuenta 129 «Resultado del ejercicio»).

- Este traspaso implica utilizar cuentas específicas de los grupos 6 o 7 para los gastos o ingresos realizados, y sus contrapartidas son cuentas de los grupos 8 o 9 destinadas a la “transferencia” de estas partidas desde el patrimonio.
- El efecto de este traspaso en el Patrimonio Neto es cualitativo (cambia la composición dentro del patrimonio), pero no cuantitativo (la cantidad total del patrimonio no varía por este traspaso en sí mismo, ya que una partida disminuye en el subgrupo 13 y aumenta en la cuenta de resultados).

Ejemplo con Activos Financieros a Valor Razonable con Cambios en Patrimonio Neto:

▪ **Pérdida de valor no realizada:**

- Reconocimiento del gasto: (800) Pérdidas en activos financieros a VR con cambios en PN a (250) Inversiones financieras l/p en instrumentos de patrimonio.
- Regularización al cierre: (133) Ajustes por valoración en activos financieros a VR con cambios en PN a (800).

▪ **Ganancia de valor no realizada:**

- Reconocimiento del ingreso: (250) Inversiones financieras l/p en instrumentos de patrimonio a (900) Beneficios en activos financieros a VR con cambios en PN.
- Regularización al cierre: (900) a (133).

▪ **Venta del activo (realización):**

- Si existía una pérdida acumulada en (133) (saldo deudor):
 - Traspaso a resultados: (663) Pérdidas por valoración de instrumentos financieros por su VR a (902) Transferencia de pérdidas de activos financieros a VR con cambios en PN.
 - Regularización en PN: (902) a (133) Ajustes por valoración en activos financieros a VR con cambios en PN.
- Si existía un beneficio acumulado en (133) (saldo acreedor):
 - Traspaso a resultados: (802) Transferencia de beneficios en activos financieros a VR con cambios en PN a (763) Beneficios por valoración de instrumentos financieros por su VR.
 - Regularización en PN: (133) a (802).

Presentación en Cuentas Anuales:

- Estas operaciones se reflejan detalladamente en el **Estado de Cambios en el Patrimonio Neto (ECPN)**.
 - La primera parte del ECPN, el **Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos**, muestra:

- Primero, las variaciones del patrimonio que han ido al resultado del ejercicio (grupos 6 y 7).
- Luego, las variaciones imputadas directamente al patrimonio neto (grupos 8 y 9, agregadas en el subgrupo 13).
- Finalmente, las transferencias realizadas desde el patrimonio neto (subgrupo 13) hacia la cuenta de Resultados.

El subgrupo 13 incluye cuentas como: * **130. Subvenciones oficiales de capital:** Subvenciones otorgadas por organismos oficiales destinadas a financiar activos no corrientes o inversiones a largo plazo. * **131. Donaciones y legados de capital:** Aportaciones gratuitas de terceros, ya sean personas físicas o jurídicas, destinadas a incrementar el patrimonio de la empresa. * **133. Ajustes por valoración en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto:** Variaciones en el valor razonable de activos financieros que se registran directamente en el patrimonio neto, sin pasar por la cuenta de resultados. * **134. Operaciones de cobertura:** Ajustes relacionados con instrumentos financieros utilizados para cubrir riesgos específicos, como tipos de interés, tipos de cambio o precios de materias primas, que afectan directamente al patrimonio neto. * **Otras:** Cualquier otra partida que, según la normativa contable, deba imputarse directamente al patrimonio neto y no encaje en las categorías anteriores.

1.5. Subvenciones, Donaciones y Legados

Esta sección trata la contabilidad de las aportaciones recibidas por la empresa que no provienen de sus socios como contraprestación por su participación en el capital.

Definiciones Clave:

- **Subvención:** Importe (en efectivo o en especie) otorgado por un organismo (estatal u otro) a título gratuito, condicionado a que se emplee en una actividad económica específica y se cumplan ciertos requisitos.
- **Donación:** Acto de liberalidad por el que un donante transfiere un activo a un beneficiario sin recibir remuneración.
- **Legado:** Patrimonio entregado a un tercero mediante disposición testamentaria.
- **Exclusión Importante:** Las aportaciones realizadas incondicionalmente por los socios a la empresa (que no sean capital) no se consideran subvenciones o donaciones a efectos contables, sino que se registran como Fondos Propios en la cuenta (118) «Aportaciones de socios o propietarios» (según la Norma de Registro y Valoración - NRV 18.2).

Valoración (NRV 18.1.2):

- **Monetarias:** Se valoran por el importe recibido.
- **No monetarias:** Se valoran por el valor razonable del bien en el momento de su reconocimiento. Este criterio también aplica a las aportaciones de socios mencionadas en la NRV 18.2.

Reconocimiento y Contabilización (NRV 18.1.1):

La contabilización depende de si están sujetas a condiciones y si estas se han cumplido:

- **Subvenciones Reintegrables:** Si la recepción está supeditada a condiciones y su cumplimiento no está garantizado, se contabilizan como un pasivo. Se utilizan cuentas como la (172) «Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados» o la (522) si es a corto plazo.
- **Subvenciones No Reintegrables:** Son cantidades recibidas incondicionalmente o aquellas cuyas condiciones ya se han cumplido y no hay dudas razonables sobre su recepción. Generalmente, se imputan inicialmente al Patrimonio Neto, aunque en algunos casos específicos van directamente a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Criterios de Imputación para Subvenciones No Reintegrables (NRV 18.1.3):

La imputación a resultados depende de la finalidad de la subvención:

1. **Para asegurar rentabilidad mínima o compensar déficits de explotación:** Se imputan como ingresos del ejercicio en que se conceden (directamente a la cuenta 740).
2. **Para financiar gastos específicos:** Se imputan como ingresos en el mismo ejercicio en que se devengan los gastos que financian (inicialmente a patrimonio neto, luego a resultados).
3. **Para adquirir activos (inmovilizado intangible, material, inversiones inmobiliarias):** Se imputan como ingresos del ejercicio en proporción a la amortización de dichos activos, o cuando se enajenen, corrijan valorativamente por deterioro o se den de baja (inicialmente a patrimonio neto, luego a resultados).
4. **Para adquirir existencias o activos financieros:** Se imputan como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance (inicialmente a patrimonio neto, luego a resultados).
5. **Para cancelación de deudas:** Se imputan como ingresos del ejercicio en que se produzca la cancelación, salvo que se otorguen para una financiación específica (en cuyo caso, la imputación sigue al elemento financiado) (inicialmente a patrimonio neto, luego a resultados).
6. **Importes monetarios sin asignación a una finalidad específica:** Se imputan como ingresos del ejercicio en que se reconozcan (directamente a la cuenta 740).

Proceso Contable Simplificado para Subvenciones No Reintegrables:

- **Imputación Directa a Resultados (Pérdidas y Ganancias):**
 - Ocurre cuando la subvención financia la actividad general de la empresa o no tiene una finalidad concreta (casos 1 y 6 de la NRV 18.1.3).
 - Se utiliza la cuenta (740) «Subvenciones, donaciones y legados a la explotación».
- **Imputación Inicial a Patrimonio Neto y Posterior Transferencia a Resultados:**
 - Ocurre para las subvenciones con una finalidad concreta (casos 2, 3, 4, 5).
 - **Paso 1 (Reconocimiento inicial):** Se contabiliza como un ingreso directamente en el patrimonio neto, utilizando cuentas del **subgrupo 94** («Ingresos por subvenciones,

donaciones y legados»). Por ejemplo, (940) para subvenciones oficiales de capital, (941) para donaciones y legados de capital, o (942) para otras.

- **Paso 2 (Regularización al cierre):** El saldo de estas cuentas del subgrupo 94 se traspasa al final del ejercicio a la cuenta correspondiente del **subgrupo 13** (por ejemplo, (130), (131), (132)).
- **Paso 3 (Transferencia a Resultados):** La cantidad subvencionada se va trasladando a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias de forma sistemática y correlacionada con los gastos que financia. Para ello, se carga una cuenta del **subgrupo 84** («Transferencias de subvenciones, donaciones y legados») y se abona una cuenta del **subgrupo 74** (por ejemplo, (746) o (747)). El saldo de la cuenta del subgrupo 84 también se imputa a la cuenta del subgrupo 13, de modo que esta última quedará saldada cuando la subvención haya sido completamente traspasada al resultado.

Consideraciones Adicionales:

- **Deterioro de bienes financiados con subvenciones:** Si un activo financiado con una subvención sufre un deterioro, una parte proporcional de la subvención se transfiere a resultados. La NRV 18 establece que, para simplificar, las correcciones valorativas por deterioro de la parte de los elementos financiada gratuitamente se consideran irreversibles.
- **Efecto impositivo:** La imputación a Patrimonio Neto de las subvenciones debe realizarse neta del efecto impositivo. Esto implica contabilizar diferencias temporarias (utilizando el subgrupo 83 y la cuenta 479), un tema que se trata en otro capítulo del manual.