

El Estado de ingresos y gastos que forman parte del Estado de cambios del Patrimonio Neto “ECPN” y el conjunto de asientos de regularización contra las cuentas contables de Patrimonio Neto.

PUBLICADO EN LA REVISTA: Observatorio contable, nº 16, noviembre 2007

Manuel Flores Caballero
Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad
Universidad Rey Juan Carlos

1. Los nuevos grupos de cuentas 8 y 9 del PGC:

El Estado de cambios del Patrimonio Neto (ECPN), es uno de los documentos que forman las cuentas anuales. Por lo que, realmente se constituye en una de las novedades que nos han presentado las Normas Internacionales de Contabilidad y el (borrador del nuevo) Plan General de Contabilidad.

Con la finalidad de disponer del desarrollo de la información que permita de forma fácil la elaboración del Estado de ingresos y gastos que forman parte del ECPN, el borrador el PGC desarrolla estos dos nuevos grupos de cuentas contables:

Grupo 8: Gastos imputados al patrimonio neto.

Grupo 9: Ingresos imputados al patrimonio neto.

Durante el ejercicio económico estos grupos de cuentas reciben las imputaciones por los ingresos y los gastos de las revalorizaciones, operaciones de cobertura, diferencias de conversión, subvenciones etc. y es en el momento del cierre del ejercicio cuando con sus saldos se presenta el estado de ingresos y gastos que forman parte del ECPN y posteriormente se van a regularizar, para poder cerrar, estas cuentas contables para formar con sus movimientos los saldos de las que componen el subgrupo 13.

Al igual que las cuentas de los grupos del 6 y 7 recogen los ingresos y gastos corrientes durante el ejercicio económico y al final del ejercicio se presenta el Estado de Resultados y posteriormente se regularizan sus saldos contra la cuenta “129” de Pérdidas y Ganancias que explican y nos refleja el movimiento de los Medios Propios de financiación.

2. Un nuevo tratamiento de las cuentas que forman parte del Patrimonio Neto.

Cuando analizamos las cuentas que recogen la financiación de la empresa, todos percibimos la existencia de las cuentas contables que reconocen el pasivo exigible y las cuentas que recogen los saldos de los Medios Propios.

Sin embargo, existen un conjunto de cuentas que forman parte de las fuentes permanentes de financiación y en su interpretación no son consideradas como medios propios, ni como exigibles. Tal es el caso de las subvenciones.

Analizando los modelos de las cuentas anuales recogidos en el Borrador del Plan General de Contabilidad observamos que aparece una nueva concepción del Patrimonio Neto, por medio de la siguiente expresión:

$$\text{Neto empresarial} = \text{Medios propios} + \text{Ajustes por cambios de valor} + \text{Subvenciones}$$

El detalle que nos facilita el Borrador del PGC es el siguiente:

a) Los medios propios se forman por las siguientes cuentas contables:

Capital	H	100-102
Socios por desembolsos no exigidos	D	103
Socios por aportaciones no dinerarias pendientes	D	104
Acciones o participaciones propias en situaciones especiales	D	108
Acciones y participaciones propias	D	109
Dividendos a cuenta	D	557
Prima de emisión	H	110
Patrimonio neto emisión de instrumentos financieros	H	111
Reservas	H	112-114
Reservas por P y G actuariales y otros ajustes	H	115
Aportaciones de socios o propietarios	H	118
Resultados de ejercicios anteriores	D/H	120-121
Resultado del ejercicio	D/H	129

b) Los ajustes por cambio de valor se nutre de los saldos de las siguientes cuentas contables:

Instrumentos financieros disponibles para la venta	D/H	133
Operaciones de cobertura	D/H	134
Diferencias de conversión	D/H	135
Ajustes por valoración de activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta	D/H	136
Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios	D/H	137

c) Las partidas que forman las subvenciones, donaciones y legados son las siguientes:

Subvenciones oficiales de capital	H	130
Donaciones y legados de capital	H	131
Otras subvenciones, donaciones y legados	H	132

Quiere decir que conceptualmente se establece una diferencia entre el Neto empresarial y los Medios Propios. El concepto del Neto empresarial es más amplio al recoger los Medios Propios de financiación más la suma de los ajustes por cambios de valor y las subvenciones.

Estas cuentas del subgrupo 13 se caracterizan porque sus saldos se desarrollan durante el ejercicio económico a través de las cuentas de los ingresos (grupo 9) y los gastos (grupo 8) y recogen sus saldos en el momento de la regularización.

4. Los asientos de regularización y el asiento del cierre del ejercicio económico:

La diferencia esencial que existe entre las cuentas que se recogen en todo plan de cuentas contables estriba en su temporalidad.

Unos grupos de cuentas facilitan información de tipo anual, tienen la vida o duración del ejercicio económico. En este caso los PGC españoles han venido utilizando los grupos 6 y 7. La novedad la presenta el borrador del nuevo PGC que introduce además los grupos 8 y 9.

Otros grupos de cuentas son plurianuales o de vida indefinida como son las cuentas patrimoniales. En este caso el PGC utiliza las cuentas del grupo 1 al grupo 5.

Por ello, en el momento del cierre existen dos tipos de asientos contables diferentes:

- Los asientos de regularización en el que se cierran las cuentas que facilitan información anual y por diferencias (grupos 6 y 7), sus saldos se llevan a cuentas patrimoniales por medio de la cuenta contable “129 de pérdidas y ganancias”, o los “grupos 8 y 9” que se cierran contra las cuentas del subgrupo “13 de ajustes valorativos”, novedad que nos presenta el nuevo PGC.
- Por el contrario el asiento de cierre, al ser cuentas plurianuales, sus saldos van a servir para hacer la apertura del siguiente ejercicio económico. Lo que quiere decir que, al perdurar la vida de estas cuentas a través del tiempo, el cierre servirá de apertura para el siguiente ejercicio económico.

5. La regulación contra resultados

El cierre de las cuentas de los grupos de cuentas 6 y 7, cuya vida facilita la información del ejercicio económico, y que sirven para explicar detalladamente los ingresos y gastos corrientes del ejercicio económico.

Regularización de los ingresos y gastos corrientes del ejercicio económico	Debe	Haber
700 Cuentas de ventas e ingresos	X	
710 Variación de existencias (productos terminados, en procesos etc.)	X	
730 Trabajos realizados para la empresa	X	
740 Subvenciones, donaciones y legados	X	
750 Otros ingresos de gestión	X	
760 Ingresos financieros	X	
770 Beneficios procedentes de activos no corrientes e ingresos excepcionales	X	

790	Excesos de aplicaciones de provisiones y pérdidas por deterioro	X	
a 600	Cuentas de compras		X
a 610	Variación de existencias (mercancías sin transformación)		X
a 620	Servicios exteriores		X
a 630	Tributos		X
a 640	Gastos de personal		X
a 650	Otros gastos de gestión		X
a 660	Gastos financieros		X
a 670	Pérdidas procedentes de activos no corrientes y gastos excepcionales		X
a 680	Dotaciones para amortizaciones		X
a 690	Pérdidas por deterioro y otras dotaciones		X
a 129	Pérdidas y Ganancias	X	X

6. El modelo del Estado de ingresos y gastos reconocidos, del Estado de cambios en el Patrimonio Neto (ECPN).

En el momento del cierre del ejercicio económico, el propio mecanismo de la regularización de cuentas de los grupos 8 y 9, no solo nos permite hacer los ajustes correspondientes con las cuentas del subgrupo 13, sino que además es la información que permite la elaboración del modelo del Estado de Ingresos y Gastos reconocido en el Patrimonio Neto

La presentación del Estado de Ingresos y Gastos reconocidos responde al siguiente esquema:

Nº cuentas	Estado de Ingresos y Gastos reconocidos del (ECPN)	No tas	Año x	Año x-1
	A) Resultados de la cuenta de pérdidas y ganancias			
	B) Ingresos y gastos imputados directamente al Patrimonio Neto			
	I. Por valoración de activos fijos			
900,(800),990	1. Ingresos / gastos de activos f. disponibles para la venta			
901, (801)	2. Ingresos / gastos por pasivos a valor razonable con cambios en PN			
991,992,(891-2),	3. Otros ingresos / gastos			
	II. Por cobertura			
910, (810)	1. Ingresos / gastos por cobertura de flujos de efectivo			
911, (811)	2. Ingresos / gastos por cobertura en la inversión neta			
94	III. Subvenciones, donaciones y legados			
95, (85)	IV. Por ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes			
830.0, 830.1, (833), 834,835,838	V Efecto impositivo			
(I+II+III+IV+V)	Total ingresos y gastos imputados al Patrimonio Neto			
	C) Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias			
	VI. Por valoración de activos fijos			
(802), 902	1. Ingresos y gastos de activos f. disponibles para la venta			
(803), 903	2. Ingresos y gastos por pasivos a valor razonable con cambios en PN			
	3. Otros ingresos y gastos			
	VII. Por cobertura			
(812), 912	1. Ingresos y gastos por cobertura de flujos de efectivo			
(813), 913	2. Ingresos y gastos por cobertura en la inversión neta			
(84)	VIII. Subvenciones, donaciones y legados			
830.1, (836), (837)	IX. Efecto impositivo			
VI+VII+VIII+IX	Total de las transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias			
(A+B+C)	Total de ingresos y gastos reconocidos			

Una vez elaborado el Estado de Ingresos y Gastos reconocidos en el Patrimonio Neto se procede a la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9, conforme al siguiente esquema:

- Regularización de las cuentas de ingresos y gastos imputados al Patrimonio Neto
- Regularización de las cuentas de las transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias.

7. Los asientos de regularización de las cuentas de ingresos y gastos contra las cuentas de ajustes de neto empresarial

7.1. Regularización por los ingresos y pérdidas financieras por valoración de los Activos financieros disponibles para su venta

7.1. Regularización de los ingresos y perdidas financieras por valoración de los Activos financieros disponibles para su venta	Debe	Haber
900 Beneficios en activos financieros disponibles para su venta	X	
a 800 Perdidas en activos financieros disponibles para su venta		X
a 133 ajustes por valoración en instrumentos financieros disponibles para su venta	X	X

7.2. Regularización por los ingresos y perdidas financieras por valoración a Valor razonable los Pasivos financieros con cambios en el P. Neto

7.2. Regularización de los ingresos y perdidas financieras por valoración a Valor Razonable de los Pasivos financieros con cambios en el Patrimonio Neto	Debe	Haber
901 Beneficios en activos financieros con cambios en el P. Neto	X	
a 801 Perdidas en activos financieros con cambios en P. Neto		X
a 133.1 Ajustes por valoración en pasivos financieros con cambios en el Patrimonio Neto	X	X

7.3. Regularización por las operaciones de cobertura de flujos de efectivo

7.3. Regularización por las operaciones de cobertura de flujos de efectivo	Debe	Haber
910 Beneficios por cobertura de flujos de efectivo	X	
a 810 Perdidas por cobertura de flujos de efectivo		X
a 134.0 Operaciones de cobertura por flujos de efectivo.	X	X

7. 4. Regularización por operaciones de cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero

7.4.	Regularización por operaciones de cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero	Debe	Haber
911	Beneficios por cobertura de una Inversión neta en un negocio en el extranjero	X	
a	811 Perdidas por cobertura de inversiones netas en el extranjero		X
a	134.1 Operaciones de cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero	X	X

7. 5. Regularización por operaciones de cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero

7.5.	Regularización por operaciones diferencia de conversión	Debe	Haber
920	Diferencias de conversión positivas	X	
a	820 Diferencias de conversión negativas.		X
a	135 Diferencias de conversión	X	X

7.6.1. Regularización por los impuestos sobre beneficios

7.6.1	Impuestos sobre beneficios	Debe	Haber
830.0	Impuesto corriente sobre beneficios	X	X
830.1	Impuesto diferido sobre beneficios	X	X
833	Ajustes negativos en el Impuesto sobre Sociedades		X
838	Ajustes positivos en el Impuesto sobre Sociedades		X
a	13 Ajustes por valor	X	X

7.6.2. Regularización por los impuestos sobre beneficios

7.6.2.	Impuestos sobre beneficios	Debe	Haber
834	Ingresos fiscales por diferencias permanentes	X	
835	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones	X	
a	137 Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios	X	X

7.7. Regularización de las subvenciones, donaciones y legajos

7.7.	Regularización de la subvenciones, donaciones y legajos	Debe	Haber
940	Ingresos por subvenciones oficiales	X	
941	Ingresos por subvenciones, donaciones y legados	X	
942	Ingresos por otras subvenciones, donaciones y legados.	X	
A	130 Subvenciones oficiales de capital		X
a	131 Donaciones y legados de capital		X
a	132 Otras subvenciones, donaciones y legados		X

7.8. Regularización de las pérdidas y ganancias actuariales.

7.8.	Regularización de las pérdidas y ganancias actuariales donaciones y legajos	Debe	Haber
950	Ganancias actuariales	X	
951	Ajustes positivos en activos por retribuciones a Lp	X	
a	850 Pérdidas actuariales.		X
a	851 Ajustes negativos en activos por retribución a Lp.		X
a	115 Reservas por Perdidas y Ganancias actuariales y otros ajustes	X	X

7.9. Regularización de los Ajustes por valoración de los instrumentos financieros

7.9.	Regularización de los Ajustes por valoración de los instrumentos financieros	Debe	Haber
990	Reversión del deterioro de activos financieros disponibles para la venta	X	
991	Reversión del deterioro de participaciones en empresas del grupo	X	
992	Reversión del deterioro de participaciones en empresas asociadas	X	
a	891 Deterioro de participaciones en empresas del grupo .		X
a	892 Deterioro de participaciones en empresas asociadas		X
a	133 Ajustes por valoración en instrumentos financieros	X	X

8. Los asientos de regularización por las transferencias durante el ejercicio económico, son las siguientes:

8.1. Regularización de las transferencias por los ingresos y perdidas financieras por valoración de los Activos financieros disponibles para su venta

8.1. Regularización de las transferencias de los ingresos y perdidas financieras por valoración de los Activos financieros disponibles para su venta	Debe	Haber
902 Transferencias de perdidas en activos financieros disponibles para su venta	X	
a 802 Transferencias de beneficios en activos financieros disponibles para su venta		X
a 133 ajustes por valoración en instrumentos financieros disponibles para su venta	X	X

8.2. Regularización de las transferencias de los ingresos y perdidas financieras por valoración a Valor Razonable de los Pasivos financieros con cambios en el Patrimonio Neto.

8.2. Regularización de las transferencias de los ingresos y perdidas financieras por valoración a Valor Razonable de los Pasivos financieros con cambios en el Patrimonio Neto	Debe	Haber
903 Transferencias de perdidas en activos financieros con cambios en el Patrimonio Neto	X	
a 803 Transferencias de beneficios en activos financieros con cambios en el Patrimonio Neto		X
a 133.1 Ajustes por valoración en pasivos financieros con cambios en el Patrimonio Neto	X	X

8.3. Regularización de las transferencias por las operaciones de cobertura de flujos de efectivo

8.3. Regularización de las transferencias por las operaciones de cobertura de flujos de efectivo	Debe	Haber
912 Transferencias de perdidas por cobertura de flujos de efectivo	X	
A 812 Transferencias de beneficios por cobertura de flujos de efectivo		X
A 134.0 Operaciones de cobertura por flujos de efectivo.	X	X

8.4. Regularización de las transferencias por operaciones de cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero.

8.4. Regularización de las transferencias por operaciones de cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero	Debe	Haber
913 Transferencias de perdidas por una inversión neta en un negocio en el extranjero	X	
a 813 Transferencias de beneficios por cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero		X
a 134.1 Operaciones de cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero	X	X

8. 5. Regularización de las transferencias por operaciones de cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero

8.5. Regularización de las transferencias por operaciones diferencia de conversión	Debe	Haber
921 Transferencia de diferencias de conversión negativas	X	
a 821 Transferencia de diferencias de conversión positivas		X
a 135 Diferencias de conversión	X	X

8.6.1. Regularización de las transferencias por los impuestos sobre beneficios

8.6.1 Regularización de las transferencias Impuestos sobre beneficios	Debe	Haber
830.1 Impuesto diferido sobre beneficios	X	X
a 13 Ajustes por valor	X	X

8.6.2. Regularización de las transferencias por los impuestos sobre beneficios

8.6.2. Regularización de las transferencias Impuestos sobre beneficios	Debe	Haber
836 Trasterencias por diferencias permanentes.		X
837 Transferencias por deducciones y bonificaciones		X
a 137 Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios	X	X

8.8. Regularización de las transferencias de las subvenciones, donaciones y legajos

8.8.	Regularización de las transferencias de las subvenciones, donaciones y legajos	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	X	
131	Donaciones y legados de capital	X	
132	Otras subvenciones, donaciones y legados	X	
a	840 Ingresos por subvenciones oficiales		X
a	841 Ingresos por subvenciones, donaciones y legados		X
a	842 Ingresos por otras subvenciones, donaciones y legados.		X