



Estado de Cambios en el Patrimonio Neto en el nuevo PGC (II)

El ETCPN y la información en la memoria

El estado de cambios en el patrimonio neto (ECPN) es un nuevo estado contable de obligado cumplimiento que pone de manifiesto la importancia de que el usuario disponga de una buena información financiera respecto del patrimonio. Este artículo complementa el publicado en el número anterior de *Partida Doble*, analizando la estructura y requisitos del estado total de cambios en el patrimonio neto y la información mínima que debe figurar en la memoria

Como pusimos de manifiesto en la primera parte de este artículo, el ECPN es uno de los dos nuevos estados financieros –junto con el estado de flujos de efectivo (EFE)– a incorporar en el nuevo Plan General de Contabilidad, y que ya podemos observar en el primer Borrador del mismo –en adelante, 1BPGC–. En palabras de Benito, Brusca y Montesinos (2004) “el origen de dicho estado hay que buscarlo en la importancia asignada en los estados contables a la información relativa al mantenimiento del capital de la empresa, fundamentalmente por el interés de los inversores en conocer la evolución de sus inversiones y por el interés de los acreedores, que tratarán de asegurar las garantías ofrecidas por la empresa”. En definitiva, su misión es informar acerca de la garantía patrimonial que la sociedad ofrece a los inversores y acreedores de la entidad.

El 1BPGC desglosa la información relativa al ECPN en, a su vez, dos subestados (véase cuadro 1). El primero de ellos, el estado de ingresos y gastos reconocidos (EIGR), recoge la variación en el patrimonio neto derivada del resultado del ejercicio de la cuenta de pérdidas y ganancias, de los ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto de la empresa y de las transferencias realizadas a la cuenta de pérdidas y ganancias (cuadro 2). El EIGR ha encontrado un extenso tratamiento en la primera parte de este artículo, por lo que remitimos al lector al mismo.

La segunda parte del ECPN, el estado total de cambios del patrimonio neto (ETCPN), se analizará en el siguiente epígrafe. Finalmente, se aborda la ampliación de la información mínima que ha de desglosarse en la memoria en relación con el patrimonio neto de la entidad.

1. EL ETCPN

El ETCPN (estado total de cambios del patrimonio neto) es la segunda parte del ECPN y refleja una estructura pareci-

da a la información mínima que establece la nota 10.1 del modelo de memoria normal del PGC90, que requería un “análisis del movimiento durante el ejercicio de cada partida del balance incluida en esta agrupación; indicándose los orígenes de los aumentos y las causas de las disminuciones, así como los saldos iniciales y finales”, con las particularidades que se estudian a continuación.

El ETCPN (cuadro 3) se presenta como un cuadro de doble entrada, en el que de forma horizontal se disponen las partidas componentes del patrimonio neto (cuadro 4), que quedan afectadas por los cambios desglosados verticalmente. Así, la Norma 8.ª de elaboración de las cuentas anuales del 1BPGC establece que el ETCPN informa de todos los cambios habidos en el patrimonio neto derivados de:

FICHA RESUMEN

Autor:

Manuel Rejón López

Título:

Estado de Cambios en el Patrimonio Neto en el nuevo PGC (II). El ETCPN y la información en la memoria

Fuente:

Partida Doble, núm. 189, páginas 32 a 43, junio 2007

Localización: PD 07.06.03

Resumen:

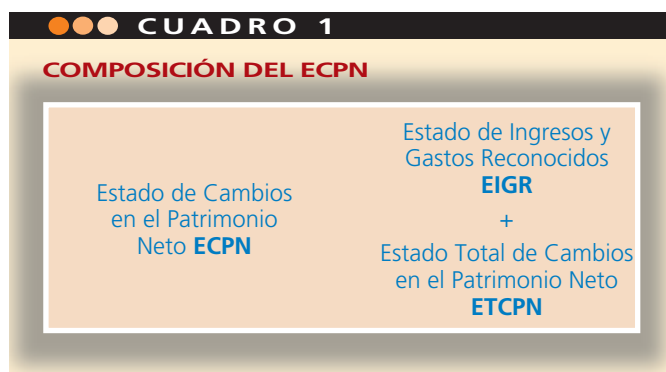
En la primera parte de este trabajo, publicada en el anterior número de Partida Doble, nuestra atención se centró en analizar el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos (EIGR).

En esta entrega perseguimos dos objetivos principales. En primer lugar, observaremos la estructura y requisitos informativos del Estado Total de Cambios en el Patrimonio Neto (ETCPN), prestando una mayor atención en aquellas partidas del patrimonio neto que han sufrido una significativa variación respecto del Plan General de Contabilidad de 1990 (PGC90), como por ejemplo los movimientos de capital, otras aportaciones de socios, acciones propias, etc.

Finalmente, analizaremos la información mínima a incluir en la memoria en relación con las partidas y movimientos del ECPN, sobre todo si pensamos que la memoria pasa a ser el estado financiero principal por el nivel de exigencia informativa y, por tanto, relevancia que adquiere en el nuevo PGC.

Descriptores ICAI:

Nuevo Plan General de Contabilidad. Cuentas anuales. Memoria. Estado contable de patrimonio neto.



- a) La totalidad de los ingresos y gastos reconocidos, recogidos en el EIGR, que hemos tenido oportunidad de analizar.
- b) Las variaciones originadas en el patrimonio neto por operaciones con los socios o propietarios de la empresa:
- Ampliaciones de capital.
 - Reducciones de capital.
 - Conversión de pasivos financieros en patrimonio neto (por ejemplo, obligaciones convertidas en acciones).
 - Distribución de dividendos.
 - Operaciones con acciones o participaciones propias (netas). Es el caso de la adquisición de acciones propias.
 - Incremento o reducción del patrimonio neto resultante de una combinación de negocios.

- Emisión o cancelación de otros instrumentos de patrimonio neto.

- c) Las restantes variaciones que se produzcan en el patrimonio neto (si las hubiera).
- d) Los ajustes al patrimonio neto debidos a cambios en criterios contables y correcciones de errores.

Además, el ETCPN deberá mostrar no sólo los cambios acaecidos en el patrimonio neto en el ejercicio de cierre, sino también los del ejercicio inmediato anterior.

1.1 Las ampliaciones/reducciones de capital: modificaciones respecto del PGC de 1990

Resulta necesario comentar algunas modificaciones respecto de las partidas de capital social incluidas en el patrimonio neto en su concepción dada por el 1BPGC respecto del PGC90.

Así, el **capital social suscrito no exigido** figura restando en la partida A-1.1.2. (*capital no exigido*) del patrimonio neto, mientras que en el PGC90 venía recogido en el activo del balance de situación en la partida A. *Accionistas por desembolsos no exigidos*. La numeración y denominación de las cuentas también ha cambiado, siendo propuestas por el BPGC las siguientes:

- 103. *Socios por desembolsos no exigidos* (PGC90: la cuenta fue 190. *Accionistas por desembolsos no exigidos*).
- 104. *Socios por aportaciones no dinerarias pendientes* (PGC90: la cuenta designada fue 193. *Accionistas por aportaciones no dinerarias pendientes*).

Ambos registros quedan inexorablemente relacionados con las cuentas del subgrupo 19, que se registran en el activo y pasivo del balance de situación⁽¹⁾. En efecto, el 1BPGC realiza una incursión en el área de contabilidad de sociedades al designar cuentas específicas para el tratamiento contable de la constitución y ampliación del capital social. A estos efectos, el subgrupo 19. *Situaciones transitorias de financiación* pasa a contener únicamente cuentas para registrar el proceso de emisión y suscripción del capital social hasta su desembolso o aportación final, ya sea dineraria o no, respectivamente. Por tanto, las cuentas designadas por el 1BPGC son:

- 190. *Acciones o participaciones emitidas*. Recoge el capital social y, en su caso, la prima de emisión, pendientes de suscripción. Su saldo figurará en el pasivo

(1) Algo que tampoco entendemos, puesto que las partidas contenidas en el subgrupo 19 están íntimamente relacionadas con el patrimonio neto.



CUADRO 2

ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS

Nº cuentas	Concepto	Notas en la memoria	200X	200X-1
6,7	A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias			
	B) Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto			
	I. Por valoración de activos y pasivos	9.2.2		
900,(800),990,(890)	1. Ingresos/gastos de activos financieros disponibles para la venta			
901,(801)	2. Ingresos/gastos por pasivos a valor razonable con cambios en el patrimonio neto			
991,992,(891),(892)	3. Otros ingresos/gastos			
	II. Por coberturas	9.2.3.a)		
910,(810)	1. Ingresos/gastos por coberturas de flujos de efectivo			
911,(811) 920,(820)	2. Ingresos/gastos por cobertura de inversión neta en el extranjero			
94	III. Diferencias de conversión	11		
8300,8301(*),833,	IV. Subvenciones, donaciones y legados	18		
834, 835,838	V. Efecto impositivo	12		
	Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto (+/-I+/-II+/-III+IV+/-V)			
	C) Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias			
	VII. Por valoración de activos y pasivos	9.2.2		
802,(902)	1. Ingresos/gastos de activos financieros disponibles para la venta			
	2. Ingresos/gastos por pasivos a valor razonable con cambios en el patrimonio neto			
803,(903)	VII. Por coberturas	9.2.3a)		
812,(912)	1. Ingresos/gastos por coberturas de flujos de efectivo			
813,(913)	2. Ingresos/gastos por cobertura de inversión neta en el extranjero			
821,(921)	VIII. Diferencias de conversión	11		
84	IX. Subvenciones de capital	18		
8301(**),836,837	X. Efecto impositivo	12		
	Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (+/-VI+/-VII+/-VIII-IX+/-X)			
	TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (+/-A+/-B+/-C)			

(*) Algunos movimientos. (**) Algunos movimientos.

CUADRO 3
ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO (ETCPN)

	Capital		Prima de emisión o asunción	Otras reservas	(Acciones y participaciones propias)	Resultado de ejercicios anteriores	Otras aportaciones de socios	Resultado del ejercicio	(Dividendo a cuenta entregado)	Otros instrumentos de patrimonio	Ajustes por cambios de valor	Subvenciones donaciones y legados
	Suscrito	(No exigido)										
A. SALDO, FINAL DEL AÑO 200X-2												
I. Ajustes por cambios de criterios 200X-2 y anteriores												
II. Ajustes por errores 200X-2 y anteriores												
B. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL AÑO 2000X-1												
I. Total de ingresos y gastos reconocidos												
II. Operaciones con socios o propietarios												
1. Aumentos de capital												
2. (-) Reducciones de capital												
3. Conversión de pasivos financieros en patrimonio neto (conversión obligaciones, condonaciones de deudas)												
4. (-) Distribución de dividendos												
5. Operaciones con acciones o participaciones propias (netas)												
6. Incremento (reducción) de patrimonio neto resultante de una combinación de negocios												
7. Emisiones y cancelaciones de otros instrumentos de patrimonio neto												
III. Otras variaciones de patrimonio neto												
C. SALDO, FINAL DEL AÑO 200X-1												
I. Ajustes por cambios de criterio 200X-1												
II. Ajustes por errores 200X-1												
D. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL AÑO 200X												
I. Total de ingresos y gastos reconocidos												
II. Operaciones con socios y propietarios												
1. Aumentos de capital												
2. (-) Reducciones de capital												
3. Conversión de pasivos financieros en patrimonio neto (conversión obligaciones, condonaciones de deudas)												
4. (-) Distribución de dividendos												
5. Operaciones con acciones o participaciones propias (netas)												
6. Incremento (reducción) de patrimonio neto resultante de una combinación de negocios												
7. Emisiones y cancelaciones de otros instrumentos de patrimonio neto												
III. Otras variaciones del patrimonio neto												
E. SALDO, FINAL DEL AÑO 200x												

Estado de Cambios en el Patrimonio Neto en el nuevo PGC (II)

corriente del balance, con signo negativo, dentro del epígrafe *Deudas a corto plazo*.

- 192. *Suscriptores de acciones*. Derecho de la sociedad a exigir de los suscriptores el importe de las acciones suscritas. Su saldo figurará en el activo del balance.
- 194. *Capital social, sociedad en formación*. Capital social y, en su caso, prima de emisión o asunción de acciones o participaciones emitidas y pendientes de inscripción en

el Registro Mercantil. Su importe debe figurar en el pasivo corriente del balance de situación.

Ejemplo 1. La Sociedad A se constituye el día 01/07/08 con un capital social de 10.000 u.m. Supongamos que los socios suscriben la totalidad del capital emitido, desembolsando el mínimo exigido por la Ley de Sociedades Anónimas, esto es, un 25%, en un supuesto de **fundación simultánea**⁽²⁾.

A la **emisión del capital social**:

(2) En la fundación simultánea, la Sociedad se funda en un único acto, por convenio entre los fundadores. En cambio, en la fundación sucesiva, o por suscripción pública de acciones, la sociedad no se constituye hasta que se cumple la última fase de un complicado proceso, uno de cuyos momentos es el de la íntegra suscripción del capital (Besteiro y Sánchez, 2002).

X			
10.000	(190) Acciones o participaciones emitidas		
	a (194) Capital social, sociedad en formación	10.000	

CUADRO 4

PATRIMONIO NETO EN EL MODELO DE BALANCE NORMAL Y DETALLE DE LAS CUENTAS Y LAS NOTAS DE LA MEMORIA

Nº cuentas	Concepto	Notas en la memoria	200X	200X-1
	A) Patrimonio Neto			
	A-1) Fondos propios	9.4		
	I. Capital			
100,101,102	1. Capital escriturado			
(103), (104)	2. (Capital no exigido)			
110	II. Prima de emisión			
	III. Reservas			
112, 1142	1. Legal y estatutarias			
1140,1141, 113, 1143, 119	2. Otras reservas			
(108),(109)	IV. (Acciones y participaciones en patrimonio propias)			
	V. Resultados de ejercicios anteriores			
120	1. Remanente			
(121)	2. (Resultados negativos de ejercicios anteriores)			
118	VI. Otras aportaciones de socios			
129	VII. Resultado del ejercicio			
(557)	VIII. (Dividendo a cuenta)			
111	IX. Otros instrumentos de patrimonio			
	A-2) Ajustes por cambios de valor			
133	I. Instrumentos financieros disponibles para la venta	9.2.2		
134	II. Operaciones de cobertura	9.2.3.a)		
135	III. Diferencias de conversión	11		
136	IV. Activos no corrientes en venta	21.2		
137	V. Otros	12		
130,131,132	A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos	18		

Por la suscripción del capital social:

X			
7.500	(103) Socios por desembolsos no exigidos		
2.500	(572) Bancos c/c		
	a (190) Acciones o participaciones emitidas	10.000	

Supongamos ahora que la Sociedad ha optado por la fórmula de **fundación sucesiva**, que se ha suscrito el 100% del capital emitido y que se produce su desembolso íntegro. Por lo tanto, a la emisión del capital social:

X			
10.000	(190) Acciones o participaciones emitidas		
	a (194) Capital social, sociedad en formación	10.000	

En el momento de la suscripción:

X			
10.000	(192) Suscriptores de acciones		
	a (190) Acciones o participaciones emitidas	10.000	

Y, una vez dada **conformidad a la suscripción** de las acciones, el desembolso queda registrado del siguiente modo:

X			
10.000	(572) Bancos c/c		
	a (192) Suscriptores de acciones	10.000	

Finalmente, con independencia de que la fundación sea simultánea o sucesiva, el capital se inscribe en el Registro Mercantil con fecha 01/08/08. Por lo tanto, practicaremos el siguiente asiento:

X			
10.000	(194) Capital social, sociedad en formación		
	a (100) Capital social		10.000

1.2 Acciones y participaciones en patrimonio propias

Al igual que ha ocurrido con el capital no exigido, las acciones propias han cambiado de localización en el balance. Si bien el PGC90 las situaba en el activo, tanto a corto como largo plazo, el 1BPGC ha creado en el patrimonio neto del balance de situación la partida A-1.IV. (*Acciones y participaciones en patrimonio propias*), que figura restando, y cuya localización en balance nos parece acertada. Las nuevas cuentas asignadas por el 1BPGC son:

- 108. *Acciones o participaciones propias en situaciones especiales.* (PGC90: la cuenta era 198. *Acciones propias en situaciones especiales*).
- 109. *Acciones o participaciones propias para reducción de capital.* (PGC90: la cuenta era 199. *Acciones propias para reducción de capital*).

1.3 Otras aportaciones de socios

Esta partida viene a sustituir y completar la partida del PGC90 *Aportaciones de socios para compensación de pérdidas*. En efecto, la definición de la nueva cuenta designada 118. *Aportaciones de socios o propietarios* no queda limitada únicamente a la compensación de pérdidas, pues además las mismas pueden contener elementos patrimoniales entregados por los socios o propietarios de la empresa cuando actúen como tales en virtud de operaciones no descritas en otras cuentas. Es decir, siempre que no constituyan contraprestación por la entrega de bienes o la prestación de servicios realizados por la empresa ni tengan la naturaleza de pasivo.

1.4 Errores de ejercicios anteriores

Cuando se advierta un error en el ejercicio a que se refieren las cuentas anuales que corresponda a un ejercicio anterior al comparativo, se informará en la memoria, e incluirá el correspondiente ajuste en el epígrafe A.II. *Ajustes por errores 200X-2 y anteriores* del ETCPN, de forma que el patrimonio inicial de dicho ejercicio comparativo será objeto de modificación en aras de recoger la rectificación del error.

En el supuesto de que el error corresponda al ejercicio comparativo dicho ajuste se incluirá en el epígrafe C.II.

Ajustes por errores 200X-1 del ETCPN.

El 1BPGC no ha designado cuentas para el tratamiento contable de los errores y del cambio en los criterios contables, que describiremos en el epígrafe 1.5. Dado que dicho error no se puede considerar un ingreso o gasto del ejercicio, no sería conveniente registrarlo en las cuentas de los grupos 8 y 9, de forma que no habría lugar para considerarlo dentro del EIGR.

Vamos a explicar brevemente el funcionamiento en un breve ejercicio en el que utilizaremos una cuenta específica que hemos creado y que no recoge el 1BPGC, que es 138. *Ajustes por errores de ejercicios anteriores.*

Ejemplo 2. La Sociedad B está cerrando su contabilidad correspondiente al ejercicio 2008, pero han detectado que en las cuentas anuales del ejercicio 2006 no se registró la provisión por depreciación de mercaderías de unos determinados stocks que quedaron obsoletos en dicho ejercicio, por importe de 50.000 u.m.

Al cierre del ejercicio 2006 (que son los correspondientes a 1 de enero de 2007, es decir, los saldos iniciales del ejercicio comparativo anterior), los saldos anteriores a la localización del error eran los siguientes:

	2006
Provisión depreciación mercaderías	0
Reservas	180.000
Resultado del ejercicio (beneficio)	75.000

En caso de considerar dicho error, el valor de dichas partidas al cierre del ejercicio 2006 hubiera sido:

	2006
Provisión depreciación mercaderías	-50.000
Reservas	180.000
Resultado del ejercicio (beneficio) ⁽³⁾	25.000

Es decir, habría disminuido el resultado de dicho ejercicio en 50.000 u.m. De modo que la forma de ajustar dicho error en el ETCPN es registrarlo de la siguiente forma, en las filas y columnas que a continuación se detallan:

⁽³⁾ Sin considerar el efecto fiscal a efectos de simplificar el ejemplo.

	X
	Ajustes por cambio de valor
A.II. Ajustes por errores en 2006 y anteriores	-50.000

El registro contable de dicho error se efectuará en el ejercicio 2008 de la siguiente forma:

	X
10.000	(138) Ajustes por errores de ejercicios anteriores
	a (390) Deterioro de valor de las mercaderías
	10.000

1.5 Cambios de criterio contable

De forma análoga al registro de errores, cuando la entidad haya optado por un determinado cambio de criterio o política contable:

- Si dicho cambio afecta a un **ejercicio anterior al comparativo**, se informará en la memoria e incluirá el correspondiente ajuste en el epígrafe *A.I. Ajustes por cambio de criterio 200X-2 y anteriores* del ETCPN.
- Si tal cambio afecta al **ejercicio comparativo**, el ajuste se incluirá en la partida *C.I. Ajustes por cambios de criterio 200X-1*.

Al igual que ocurre con los errores de ejercicios anteriores, el 1BPGC no designa cuentas para el tratamiento contable del cambio en los criterios contables. No obstante, también en este caso es obvio que el efecto acumulado de un cambio de criterio o política contable no debería registrarse como ingreso o gasto del ejercicio, de forma que se procederá del mismo modo que se muestra en el Ejemplo 2. En este caso, podríamos crear una nueva cuenta que no esté recogida en el 1BPGC, por ejemplo 139. *Efectos de cambios de criterio contable en ejercicios anteriores.*

2. EL ECPN Y LA INFORMACIÓN ADICIONAL EN LA MEMORIA

La memoria es, en opinión de muchos expertos y profesionales, el estado financiero que adquiere una mayor importancia tras esta reforma contable, puesto que debe contener información pormenorizada que complete, amplíe y comente la información financiera contenida en el resto de estados. Esto es: balance de situación, cuenta de pérdidas y ganancias, ECPN y EFE. Pero lo hace con mucha mayor profundidad que el PGC90.

Como podemos ver en el EIGR, en el cuadro 2 y en el patrimonio neto del balance de situación (y no en el ETCPN) en el Cuadro 4, hay una columna en la que se debe cruzar referencia con la nota de la memoria en la que se explica dicha partida. Parte de nuestro trabajo ha sido cruzar dichas referencias con objeto de que el lector pueda identificar rápidamente las notas de la memoria donde se debe detallar información relativa al ECPN.

2.1 Desglose de información en la memoria requerido para el EIGR

2.1.1 Ingresos/gastos y transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias por valoración de activos y pasivos

El desglose mínimo requerido por el 1BPGC en la memoria normal debe realizarse en la nota 9.2.2. *Información relacionada con la cuenta de pérdidas y ganancias y el patrimonio neto*, en la que se informará de:

- Las pérdidas o ganancias netas procedentes de las distintas categorías de instrumentos financieros definidas en la NRV 9.^a.
- Los ingresos y gastos financieros calculados por aplicación del método del tipo de interés efectivo.
- El importe de las correcciones valorativas por deterioro para cada clase de activos financieros, así como el importe de cualquier ingreso financiero imputado en la cuenta de pérdidas y ganancias relacionado con tales activos.

2.1.2 Ingresos/gastos y transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias por coberturas

La nota de la memoria normal es 9.2.3.a) *Contabilidad de coberturas*, requiere que:

- La empresa deberá incluir, por clases de cobertura contable, una descripción detallada de las operaciones de cobertura que realice, de los instrumentos financieros desig-

nados como instrumentos de cobertura, así como de sus valores razonables en la fecha de cierre de ejercicio y de la naturaleza de los riesgos que han sido cubiertos. En particular, ha de justificar que se cumplen los requisitos exigidos en la norma de registro y valoración relativa a instrumentos financieros.

- Adicionalmente, en las **coberturas de flujos de efectivo**, la empresa informará sobre:

- a) Los ejercicios en los que se espera que ocurran los flujos de efectivo y aquellos en los que se espera que afecten a la cuenta de pérdidas y ganancias.
- b) El importe reconocido en el patrimonio neto durante el ejercicio y el importe que ha sido imputado a la cuenta de pérdidas y ganancias desde el patrimonio neto, detallando los importes incluidos en cada partida de la cuenta de pérdidas y ganancias.
- c) El importe que se haya reducido del patrimonio neto durante el ejercicio y se haya incluido en la valoración inicial del precio de adquisición o del valor en libros de un activo o pasivo no financiero, cuando la partida cubierta sea una transacción prevista altamente probable.
- d) Todas las transacciones previstas para las que se haya aplicado contabilidad de coberturas, pero que no se espera que vayan a ocurrir.

Asimismo, se revelará el importe de la ineficacia registrada en la cuenta de pérdidas y ganancias en relación con la cobertura de los flujos de efectivo y con la cobertura de la inversión neta en negocios en el extranjero.

2.1.3 Ingresos/gastos y transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias por diferencias de conversión

Para una ampliación adecuada y mínima de esta información, el 1BPGC dispone la nota 11.2.b), de forma que la empresa debe revelar las diferencias de conversión clasificadas como un componente separado del patrimonio neto, dentro del epígrafe "Diferencias de conversión", así como una conciliación entre los importes de estas diferencias al principio y al final del ejercicio.

Además, la nota 11.3 dice que cuando se haya producido un cambio en la moneda funcional, ya sea de la empresa que informa o de algún negocio significativo en el extranjero, se revelará este hecho, así como la razón de dicho cambio.

También hay que informar sobre la moneda funcional de un negocio en el extranjero cuando sea distinta a la moneda de presentación de las cuentas anuales (nota 11.5).

Finalmente, en el caso que la empresa tenga **negocios en el extranjero** y estén sometidos a **altas tasas de inflación** (nota 11.6), informará sobre:

- El hecho de que las cuentas anuales y las cifras correspondientes a ejercicios anteriores han sido ajustadas para considerar los cambios en el poder adquisitivo general de la moneda funcional y que, como resultado de ello, están expresadas en la unidad monetaria corriente a la fecha de cierre del ejercicio.
- La identificación y valor del índice general de precios a la fecha de cierre del ejercicio, además del movimiento del mismo durante el ejercicio corriente y el anterior.

2.1.4 Ingresos/gastos y transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias por subvenciones, donaciones y legados

En la nota 18 de la memoria normal se debe informar acerca de:

- El importe y características de las subvenciones, donaciones y legados recibidos que aparecen en el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Análisis del movimiento del contenido de la subagrupación correspondiente del balance, indicando el saldo inicial y final y los aumentos y disminuciones. En particular se informará sobre los importes recibidos y, en su caso, devueltos.
- Información sobre el origen de las subvenciones, donaciones y legados, indicando, para las primeras, el ente público que las concede, precisando si la otorgante de las mismas es la Administración local, autonómica, estatal o internacional.

- Información sobre el cumplimiento e incumplimiento de las condiciones asociadas a las subvenciones, donaciones y legados.

2.1.5 Ingresos/gastos y transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias por efecto impositivo

La nota 12.1. *Impuesto sobre beneficios* de la memoria normal es la que presenta los requerimientos mínimos a desglosar acerca del efecto impositivo. En primer lugar, se requiere una explicación de la diferencia que exista entre el importe neto de los ingresos y gastos del ejercicio y la base imponible (resultado fiscal), que se exponen en la tabla 1.

También se debe aportar una explicación y conciliación numérica entre el gasto/ingreso por impuesto sobre beneficios y la aplicación de tipos de gravamen al total de ingresos y gastos reconocidos, diferenciando el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Otra información requerida en relación con el EIGR es:

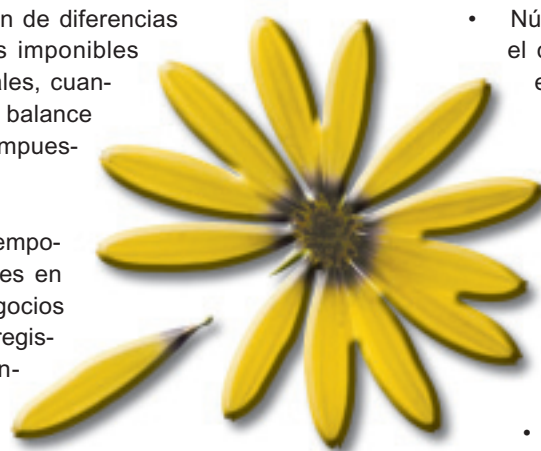
- Desglose del gasto o ingreso por impuestos sobre beneficios, diferenciando el impuesto corriente y la variación de impuestos diferidos, que se imputa al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias —distinguiendo el correspondiente a las operaciones continuadas y a operaciones interrumpidas si las hubiera—, y el directamente imputado al patrimonio neto.
- En relación con los impuestos diferidos, se deberá desglosar esta diferencia, distinguiendo entre activos (diferencias temporarias, créditos por bases imponibles negativas y otros créditos) y pasivos (diferencias temporarias).

●●● TABLA 1

CONCILIACIÓN DEL IMPORTE NETO DE INGRESOS Y GASTOS DEL EJERCICIO CON LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

Resultado contable del ejercicio	Cuenta de pérdidas y ganancias		Ingresos y gastos directamente imputados al patrimonio neto	
	Aumentos	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones
Impuesto sobre Sociedades
Diferencias permanentes
Diferencias temporarias:				
• Con origen en el ejercicio
• Con origen en ejercicios anteriores
Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores	(.....)			
Base imponible (resultado fiscal)			

- El importe y plazo de aplicación de diferencias temporarias deducibles, bases imponibles negativas y otros créditos fiscales, cuando no se haya registrado en el balance el correspondiente activo por impuesto diferido.
- El importe de las diferencias temporarias imponibles por inversiones en dependientes, asociadas y negocios conjuntos cuando no se haya registrado en balance el correspondiente pasivo por impuesto diferido en los términos señalados en la norma de registro y valoración.
- El importe de los activos por impuesto diferido, indicando la naturaleza de la evidencia utilizada para su reconocimiento, incluida, en su caso, la planificación fiscal, cuando la realización del activo depende de ganancias futuras superiores a las que corresponden a la reversión de las diferencias temporarias imponibles, o cuando la empresa haya experimentado una pérdida relacionada con el activo por impuesto diferido.
- Naturaleza, importe y compromisos adquiridos en relación con los incentivos fiscales aplicados durante el ejercicio, como beneficios, deducciones y determinadas diferencias permanentes, además de los pendientes de deducir. En particular, se informará sobre incentivos fiscales objeto de periodificación, señalando el importe imputado al ejercicio y el que resta por imputar.
- Se identificarán el resto de diferencias permanentes señalando su importe y naturaleza.



2.2 Desglose de información en la memoria requerido para las partidas de patrimonio neto del balance de situación

Como se ha indicado, el ETCPN no dispone de una columna específica para cruzar las referencias con las notas de la memoria, aspecto que sí se encuentra en el patrimonio neto del balance de situación. Por tal motivo, entendemos necesaria una incursión en este componente de dicho estado financiero para analizar las referencias cruzadas de las partidas a la memoria.

2.2.1 Fondos propios

En relación al epígrafe A-1) *Fondos Propios*, su información debe ser ampliada en la nota 9.4. *Fondos Propios* (inserta en la nota 9, dedicada a instrumentos financieros), requiriéndose, al menos, lo siguiente:

- Número de acciones o participaciones en el capital y valor nominal de cada una de ellas, distinguiendo por clases, así como los derechos otorgados a las mismas y las restricciones que puedan tener. También, en su caso, se indicará para cada clase los desembolsos pendientes, así como la fecha de exigibilidad. Esta misma información se requerirá respecto a otros instrumentos de patrimonio distintos del capital.
- Ampliación de capital en curso indicando el número de acciones o participaciones a suscribir, su valor nominal, la prima de emisión, el desembolso inicial, los derechos que incorporarán y restricciones que tendrán; así como la existencia o no de derechos preferentes de suscripción a favor de socios, accionistas u obligacionistas; y el plazo concedido para la suscripción.
- Importe del capital autorizado por la junta de accionistas para que los administradores lo pongan en circulación, indicando el período al que se extiende la autorización.
- Derechos incorporados a las partes de fundador, bonos de disfrute, obligaciones convertibles y pasivos financieros similares, con indicación de su número y de la extensión de los derechos que confieren.
- Circunstancias específicas que restringen la disponibilidad de las reservas.
- Número, valor nominal y precio medio de adquisición de las acciones o participaciones propias en poder de la sociedad o de un tercero que obre por cuenta de ésta, especificando su destino final previsto e importe de la reserva por adquisición de acciones propias o de la sociedad dominante. También se informará sobre el número, valor nominal e importe de la reserva correspondiente a las acciones propias aceptadas en garantía. En su caso, se informará igualmente en lo que corresponda, respecto a otros instrumentos de patrimonio distintos del capital.
- La parte de capital que, en su caso, es poseído por otra empresa, directamente o por medio de sus filiales, cuando sea igual o superior al 10%.
- Acciones de la sociedad admitidas a cotización.
- Opciones emitidas u otros contratos por la sociedad sobre sus propias acciones, que deban calificarse como fondos propios, describiendo sus condiciones e importes correspondientes.

2.2.2 Ajustes por cambios de valor y subvenciones, donaciones y legados recibidos

La información requerida en la memoria en relación a los epígrafes A-2) *Ajustes por cambios de valor* y A-3) *Subvenciones, donaciones y legados recibidos*, del patrimonio neto del balance de situación, es la misma que la requerida en el EIGR, por lo que evitamos reiterar dichas necesidades informativas mínimas.

Únicamente hay una partida que no se ha explicado en el EIGR, puesto que no figura en el modelo normal expuesto por el 1BPGC, que son **los ingresos y gastos por valoración de activos no corrientes mantenidos para la venta**, cuyo efecto neto al cierre del ejercicio figurará el patrimonio neto del balance de situación, concretamente en la partida A-2).IV. *Activos no corrientes en venta*.

En efecto, en la Tercera Parte del 1BPGC, la Norma 8.^a para la elaboración de las cuentas anuales dice que, si existe un elemento patrimonial clasificado como *Activos no corrientes mantenidos para la venta* que implique que su valoración produzca cambios que deban registrarse directamente en el

patrimonio neto, se creará un epígrafe específico “Activos no corrientes mantenidos para la venta” dentro de la agrupación B. “Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto”, dentro del EIGR. Además, la información deberá ser ampliada en virtud de lo establecido en la nota 21.2 de la memoria normal del 1BPGC, según la cual hay que indicar:

- Una descripción detallada de los elementos patrimoniales, señalando su importe y las circunstancias que han motivado dicha clasificación.
- El resultado reconocido en la cuenta de pérdidas y ganancias o en el estado de cambios en el patrimonio neto para cada elemento significativo.
- Los ajustes que se efectúen en el ejercicio corriente a los importes presentados previamente que se refieran a los activos no corrientes o grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta y que estén directamente relacionados con la enajenación o disposición por otra vía de los mismos en un ejercicio anterior o, en su caso, los originados por no haberse producido dicha enajenación. *

BIBLIOGRAFÍA

Benito, B. et al. (2004): “Estado de flujos de efectivo y de cambios en el patrimonio neto”, en Cañibano, L. y Gonzalo, J. A. (editores), *Monografías sobre las Normas Internacionales de Información Financiera*. Expansión y AECA. Madrid.

Besteiro, M. A. y Sánchez, G. (2002): *Contabilidad financiera y de sociedades*. Pirámide. Madrid.

Brusca, I. et al. (2004): *Introducción a la contabilidad financiera: un enfoque internacional*. Ariel. Barcelona.

Corona, E. et al. (2005): *Aplicación de las normas internacionales de contabilidad adoptadas por la Unión Europea (NICs)*. CISS. Valencia.

De la Torre, A. (2001): “Swaps de tipos de Interés (IRS)” [en línea] *5campus.com, Mercados Financieros*.

Gallego, E. y González, M. (2004): “Evolución y análisis del tratamiento contable de los productos derivados.” Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Madrid.

García-Olmedo, R. (2006): “Incidencia fiscal de la reforma mercantil. Contabilización del Impuesto sobre Sociedades.” *Jornada sobre la Reforma Mercantil: el nuevo Plan General de Contabilidad*. Fundación de Escuela de Negocios de Andalucía. Granada.

ICAC (2002): *Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma: Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España*. ICAC. Madrid.

Martín, M. et al. (1996): *La operativa en los mercados financieros: casos prácticos*. Ariel. Barcelona.

Pérez, J. y Calvo, J. (2006): *Instrumentos financieros. Análisis y valoración con una perspectiva bancaria y de información financiera internacional*. Pirámide. Madrid.

Sánchez, J. L. (coord.) (2006): Estudio sobre las normas internacionales de contabilidad (NIC) y las normas internacionales de información financiera (NIIF). Madrid.

REFERENCIAS NORMATIVAS

Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Circular 4/2004, de 22 de diciembre, a entidades de crédito, sobre normas de información financiera pública y reservada y modelos de estados financieros.

NIC 39 (adoptada por la Unión Europea) sobre *Instrumentos financieros: reconocimiento y valoración*, disponible en www.icac.meh.es

Primer Borrador del nuevo Plan General de Contabilidad (19 de febrero de 2007), disponible en www.icac.meh.es

