

Ejemplos
Prácticos

El estado de cambios en el patrimonio neto

El ECPN se configura como un documento esencial de las cuentas anuales, que sin duda va a proporcionar mayor información a los usuarios de la información financiera en su camino hacia el control del patrimonio neto de la empresa



Ana Mª Martínez-Pina García

Inspectora de Seguros del Estado

La Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea (en adelante la Ley 16/2007 o la Ley), ha supuesto una modificación destacable de lo que en el marco de nuestra legislación ya se conoce como Derecho contable. En particular, la Ley modifica los aspectos en materia contable recogidos en el Código de Comercio, el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada.

El espíritu de la citada reforma aparece recogido, entre otros, en el apartado II del Preámbulo de la Ley, que en concreto indica lo siguiente:

"(...) Sobre la base del marco jurídico establecido por las Directivas contables, la filosofía que ha presidido la elaboración de la Ley y que debe guiar su posterior desarrollo reglamentario, ha sido la de ajustarse a los criterios incluidos en los Reglamentos de la Unión Europea por los que se adoptan las Normas Internacionales de Información Financiera, en aquellos aspectos sustanciales que dichos Reglamentos regulen con carácter obligatorio".

Uno de los aspectos novedosos introducido por la citada reforma, recogido en la nueva redacción del artículo 34 del Código de Comercio, es el de los documentos que comprenden las cuentas anuales de la empresa. Mientras el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria se siguen configurando como documentos principales, a ellos se añaden dos documentos: el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo, no siendo éste obligatorio para aquellas empresas que puedan formular balance, estado de cambios en el patrimonio neto y memoria abreviados. El presente artículo tiene por objeto analizar uno de los nuevos documentos que comprenden

las cuentas anuales, en concreto el estado de cambios en el patrimonio neto (en adelante ECPN). Este nuevo documento, tal y como hemos mencionado, aparece recogido en la Ley 16/2007, y desarrollado hasta la fecha, en el Proyecto de Real Decreto, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad⁽¹⁾, que recoge el Borrador de Plan General de Contabilidad (en adelante BPGC).

EL ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO

Por lo tanto, el ECPN, se configura como un nuevo documento obligatorio que forma parte de las cuentas anuales. Su incorporación a nuestro Derecho contable es fruto, como ya hemos avanzado, de lo previsto en los Reglamentos comunitarios por los que se adoptan las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). En particular, es la NIC 1 Presentación de estados financieros⁽²⁾, la que traza las líneas básicas de este documento.

El ECPN se configura en definitiva como un estado que muestra la variación en el patrimonio

Ficha Técnica

AUTORA: Martínez-Pina García, Ana Mª

TÍTULO: El estado de cambios en el patrimonio neto

FUENTE: Estrategia Financiera, nº 244. Noviembre 2007

LOCALIZADOR: 83/2007

RESUMEN: El ECPN, es una de las novedades destacables que incorpora el futuro PGC, sin duda inspirada en la regulación prevista en las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea.

Su espíritu es el de complementar al resto de documentos que configuran las cuentas anuales de las empresas, suministrando a estos efectos una información financiera adicional. En este sentido, mientras el balance informa sobre la situación patrimonial de la empresa al inicio y al final de ejercicio, y la cuenta de pérdidas y ganancias suministra información a cerca de todos los ingresos y gastos que van a formar parte del resultado del mismo, el ECPN, además de mostrar todos los movimientos de la empresa con sus socios o propietarios cuando actúan como tales, informa a cerca de aquellos ingresos y gastos que se han generado a lo largo del ejercicio, que a pesar de no formar parte del resultado, sí suponen un aumento o disminución del patrimonio de la empresa.

DESCRIPTORES: Contabilidad, estado de cambios del patrimonio neto (ECPN), Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), Plan General Contable.

(1) La redacción de este artículo toma como referencia el Proyecto de Real Decreto, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, publicado en la página web del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), de 4 de julio de 2007.

(2) La NIC 1 Presentación de estados financieros ha sido recientemente objeto de modificación por parte del *International Accounting Standards Board (IASB)*. La nueva norma modificada, se aprobó por el IASB en septiembre de 2007 y está pendiente de adopción por parte de la UE. El BPGC tomó como referente, en la configuración del ECPN el entonces borrador de modificación de la NIC1, que coincide en la materia que nos ocupa, con la versión definitiva aprobada en septiembre de 2007.





neto de la empresa a lo largo del ejercicio. A estos efectos, este documento recoge en dos partes las variaciones patrimoniales que se pueden producir a lo largo del mismo. Con carácter general las citadas variaciones pueden venir motivadas por:

1. El resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias y otros ingresos y gastos que no tienen cabida en la cuenta de pérdidas y ganancias dado que se trata de ingresos y gastos que, según lo previsto en la Ley y en las normas de registro y valoración del BPGC, deben imputarse directamente al patrimonio neto.
2. Las variaciones derivadas de operaciones con socios y propietarios, tales como ampliaciones o reducciones de capital, o reparto de dividendos.
3. Los ajustes derivados de errores o cambios de criterios contables.

A efectos de la elaboración del ECPN, la nueva redacción del artículo 36 apartado c) del Código de Comercio (introducida por la Ley 16/2007), define el patrimonio neto como "la parte residual de los activos de la empresa, una vez deducidos todos sus pasivos. 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".

El ECPN en la Ley 16/2007

Tal y como hemos indicado, el ECPN aparece recogido en la nueva redacción que la Ley ha otorgado al artículo 34 del Código de Comercio, el cual establece que el empresario junto con el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y el estado de flujos de efectivo, deberá formular un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio.

Más adelante, el artículo 35 del Código de Comercio lleva a cabo una breve descripción de cada uno de los documentos que comprenden las cuentas anuales. En concreto el apartado 3 del citado artículo describe brevemente el estado con los cambios en el patrimonio neto que tendrá dos par-

tes. La primera que reflejará los ingresos y gastos generados por la actividad de la empresa, distinguiendo entre los que se hayan reconocido en la cuenta de pérdidas y ganancias y los registrados directamente en el patrimonio neto; y la segunda, que contendrá todos los movimientos habidos en el patrimonio neto, es decir, los recogidos en la primera parte así como los procedentes de transacciones realizadas con socios y propietarios de la empresa, cuando actúen como tales, y los ajustes al patrimonio neto debidos a cambios en criterios contables y correcciones de errores.

Asimismo, cabe mencionar el artículo 36 del Código de Comercio que describe los elementos del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias y del estado que refleje los cambios en el patrimonio neto. En relación a este último, el citado artículo en su apartado 2 establece que los ingresos y gastos se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias formando parte del resultado del ejercicio, salvo en aquellos casos en que, según lo previsto en el propio Código de Comercio y sus desarrollos reglamentarios, los ingresos y gastos se imputen directamente al patrimonio neto, en cuyo caso se presentarán en el estado que muestre los cambios en el patrimonio neto. En concreto, el artículo 38 bis del Código de Comercio, recoge en su apartado 3 una serie de supuestos en los que las variaciones en el valor razonable de determinados instrumentos financieros se incluirán directamente en el patrimonio neto en una partida de ajuste por valor razonable.

La nueva redacción de los artículos en materia contable previstos en el Texto Reunificado de la Ley de Sociedades Anónimas, a raíz de la aprobación de la Ley 16/2007, también hacen referencia al ECPN. En este sentido, el artículo 172 recoge en sintonía con lo previsto en el artículo 34 del Código de Comercio los documentos que integran las cuentas anuales. Por su parte, el artículo 175 recoge la posibilidad de que las sociedades puedan formular balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados, si durante dos ejercicios reúnen, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las siguientes circunstancias:

- a) Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros.
- b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los cinco millones setecientos mil euros.



El ECPN se configura como un estado que muestra la variación en el patrimonio neto de la empresa a lo largo del ejercicio

- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

Los límites previstos en las letras a) y b) han sido objeto de modificación a raíz de la aprobación de la Ley, suponiendo dicha modificación una elevación de los mismos en aproximadamente un 20%, acercándonos de este modo a los límites previstos en la Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad.

En cuanto a la estructura y contenido de los documentos que configuran las cuentas anuales y entre ellos el ECPN, el apartado 7 del artículo 35 del Código de Comercio y el artículo 172 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas disponen que se ajustarán a los modelos que se aprueben reglamentariamente, es decir los modelos previstos en este momento en el BPGC y en su caso los demás desarrollos reglamentarios.

El ECPN en el BPGC

Por su parte, el BPGC, en desarrollo de lo previsto en el artículo 34 del Código de Comercio, recoge el ECPN como un documento principal de las cuentas anuales, en la primera parte Marco Conceptual de la Contabilidad, en concreto en el apartado 1ª Cuentas anuales. Imagen fiel.

En la segunda parte Normas de registro y valoración del BPGC, se recogen -de acuerdo con lo previsto en el artículo 36 del Código de Comercio y en particular en desarrollo del artículo 38 bis- aquellos casos en que los ingresos y gastos se imputarán directamente al patrimonio neto, y por ende, se presentarán en el ECPN sin perjuicio de que futuros desarrollos reglamentarios prevean supuestos adicionales de imputación directa de ingresos y gastos en el patrimonio neto.

En particular, y a modo de ejemplo ilustrativo, las normas de registro y valoración recogidas en esta segunda parte prevén, entre otros, los siguientes casos en que los ingresos y gastos se imputarán directamente al patrimonio neto:

1. Las variaciones en el valor razonable de activos financieros disponibles para la venta. (Norma 9ª Instrumentos financieros).
2. Las ganancias o pérdidas de los instrumentos de cobertura que se haya determinado como eficaz en las coberturas de flujos de efectivo, y los cambios de valor de los instrumentos de cobertura en la cobertura de la inversión neta en negocios en el extranjero. (Norma 9ª Instrumentos financieros).
3. Las diferencias de cambio de partidas no monetarias valoradas al valor razonable con cambios en el patrimonio neto, tales como las inversiones en instrumentos de patrimonio clasificados como activos financieros disponibles para la venta. (Norma 11ª Moneda extranjera).
4. Las diferencias de conversión que se produzcan en aquellos casos en que la moneda funcional de una empresa española sea distinta del euro, con ocasión de la conversión de sus cuentas anuales a la moneda de presentación o en aquellos casos en que una empresa española sea partícipe de un activo o explotaciones en el extranjero controlados conjuntamente, o tenga una sucursal en el extranjero cuya moneda funcional sea distinta del euro. (Norma 11ª Moneda extranjera)
5. La contrapartida de los activos y pasivos por impuesto diferido relacionados con transacciones o sucesos que se hubiesen reconocido directamente en el patrimonio neto, por ejemplo, los activos o pasivos por impuesto diferido que deban reconocerse con ocasión de las variaciones en el valor razonable de activos financieros disponibles para la venta. (Norma 13ª Impuesto sobre beneficios).
6. La variación en el cálculo del valor actual de las retribuciones post-empleo comprometidas o, en su caso, del activo afecto, debida a pérdidas y ganancias actuariales. (Norma 16ª Pasivos por retribuciones a largo plazo al personal).



7. La recepción de subvenciones, donaciones y legados que tengan la consideración de no reintegrables. (Norma 18ª Subvenciones, donaciones y legados recibidos).

Adicionalmente, la Norma de registro y valoración 22ª Cambios en criterios contables errores y estimaciones contables, prevé que en aquellos casos en que se produzca un cambio de criterio contable o la subsanación de un error, el correspondiente ajuste que se practique se impute directamente en el patrimonio neto.

La tercera parte Cuentas anuales del BPGC prevé las Normas de elaboración de las cuentas anuales y los Modelos normales y abreviados de las cuentas anuales.

Las Normas de elaboración de las cuentas anuales recogen entre otras las relativas a los documentos que las integran, su estructura, una serie de normas comunes aplicables en la elaboración de los citados documentos, así como una serie de normas específicas que se aplican en concreto a cada uno de ellos.

Es la norma de elaboración 8ª Estado de cambios en el patrimonio neto, la que recoge las particularidades relativas a la elaboración de este estado, cuyo modelo, tanto normal como abreviado, se recoge en esta tercera parte.

En concreto, la norma de elaboración 8ª empieza estableciendo, tal y como prevé el artículo 35 del Código de Comercio, que el estado de cambios en el patrimonio neto tiene dos partes:

- 1ª Estado de ingresos y gastos reconocidos, que comprende:

- El resultado del ejercicio de la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Los ingresos y gastos que en función de lo previsto en las normas de registro y valoración del BPGC (segunda parte) deben imputarse al patrimonio neto.
- Las transferencias realizadas a la cuenta de pérdidas y ganancias, es decir, aquellos ingresos y gastos que en un principio se imputaron directamente al patrimonio neto y que en el ejercicio pasan a formar parte de la cuenta de pérdidas y ganancias.

- 2ª Estado total de cambios en el patrimonio neto, que informa de:

- El saldo total de los ingresos y gastos reconocidos, es decir, el saldo que arroje la primera parte del estado de cambios en el patrimonio neto (estado de ingresos y gastos reconocidos).
- Las variaciones en el patrimonio neto derivadas de operaciones con socios o propietarios,

Podrán aplicar voluntariamente el PGC de Pymes aquellas empresas que puedan formular balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviado

cuando actúen como tales, como por ejemplo los aumentos o disminuciones de capital.

- Las restantes variaciones que se produzcan tales como, la distribución del resultado del ejercicio.
- Las variaciones en el patrimonio neto en aquellos casos en que se haya producido un cambio en criterios contables o una corrección de errores.

Respecto a las cuentas que recogen las variaciones en el patrimonio neto que se llevan a este estado, merece la pena hacer una especial referencia a las que se van a llevar a la primera parte del ECPN, es decir, al estado de ingresos y gastos reconocidos. Este estado aparece integrado por una serie de cuentas de los grupos 8 y 9 recogidos en la cuarta y quinta parte del BPGC. En concreto la cuarta parte Cuadro de Cuentas comprende los grupos, subgrupos y cuentas codificados que tratan de reflejar las operaciones que realiza la empresa y cuya definición y movimiento aparece desarrollado en la quinta parte Definiciones y relaciones contables del BPGC. Como ya hemos apuntado, los grupos que recogen las cuentas que reflejan los ingresos y gastos que tienen un impacto directo en el patrimonio neto son los grupos 8 Gastos imputados al patrimonio neto y 9 Ingresos imputados al patrimonio neto.

El grupo 8 Gastos imputados al patrimonio neto a su vez está formado por ocho subgrupos y sus respectivas cuentas. Con carácter general, estas cuentas reflejan, o bien los gastos que en función de lo previsto en una norma de registro y valoración de la segunda parte del BPGC se debe llevar directamente al patrimonio neto, o bien aquellos ingresos que en un ejercicio anterior se llevaron al patrimonio neto y en el ejercicio presente procede imputarlos o reclasificarlos como ingreso del ejercicio en la cuenta de pérdidas y ganancias.

El grupo 9 Ingresos imputados al patrimonio neto incluye ocho subgrupos, que por simetría al grupo 8 recogen los ingresos que según lo previsto en una norma de registro y valoración se debe imputar directamente en el patrimonio neto, así



Los grupos que recogen las cuentas que reflejan los ingresos y gastos con un impacto directo en el patrimonio neto son: el 8 Gastos imputados al patrimonio neto y 9 Ingresos imputados a patrimonio neto

como aquellos gastos que en un ejercicio anterior se llevaron al patrimonio neto y en el ejercicio presente procede imputarlos o reclasificarlos como gasto del ejercicio en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Estas cuentas son motivo de cargo o abono a lo largo del ejercicio, al objeto de ir reflejando los gastos o ingresos que se imputan directamente al patrimonio neto. Al cierre del mismo, se cancela el gastos saldo de estas cuentas con cargo o abono, con carácter general, a la correspondiente cuenta del patrimonio neto, del subgrupo 13. Esta mecánica permite a la empresa tener un registro y control de este tipo de ingresos y gastos a efectos de poder confeccionar con mayor facilidad la primera parte del ECPN es decir, el estado de ingreso y gastos reconocidos.

Una vez efectuado el recorrido de la regulación del ECPN en el BPGC, vamos a ver una serie de ejemplos prácticos en aplicación de la norma.

Ejemplo 1º. Grupo 8

Una sociedad compra el 1 de enero del año X0, unas acciones por importe de 1.000 u.m, con unos gastos de compra de 100. A efectos de lo previsto en la norma de registro y valoración 9ª Instrumentos financieros del BPGC, la sociedad clasifica estas acciones dentro de la categoría de Activos financieros disponibles para la venta. El valor razonable de las acciones a 30/6/X0 es de 900 u.m y a 31/12/X0 se mantiene dicho valor.

Adquisición de las acciones

Importe	Debe		Haber	Importe
1.100	(250) Inversiones financieras a largo plazo en ip	a	(570) Caja, euros	1.100

30/6/X1

Importe	Debe		Haber	Importe
200	(800) Pérdidas en AFDV	a	(250) Inversiones financieras a largo plazo en ip	200

31/12/X1

Importe	Debe		Haber	Importe
200	(133) Ajustes por valoración de instrumentos financieros	a	(800) Pérdidas en AFDV	200

Ejemplo 2. Grupo 9

Una sociedad recibe el 1/1/X1 una subvención por importe de 1.000 u.m destinada a la adquisición de una maquinaria, cuya vida útil se estima en cinco años. Según lo previsto en la norma de registro y valoración 18ª Subvenciones, donaciones y legados recibidos, de la segunda parte del BPGC, cumple todos los requisitos para considerarla como una subvención no reintegrable.

A la recepción de la subvención:

Importe	Debe		Haber	Importe
1.000	(570) Caja, euros	a	(940) Ingresos por subvenciones, donaciones y legados	1.000

A cierre del ejercicio:

Según lo previsto en la norma de registro y valoración 18ª, la subvención se deberá imputar a resultados atendiendo a su finalidad, en concreto cuando se concedan para adquirir activos de inmovilizado material, se imputará como ingreso del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización de la maquinaria en este caso, o cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

Si la maquinaria tiene una vida útil de cinco años, la subvención se llevará a resultados del ejercicio a lo largo de dicho período.

Importe	Debe		Haber	Importe
1.000	(940) Ingresos por subvenciones, donaciones y legados	a	(130) Subvenciones oficiales de capital	1.000

Importe	Debe		Haber	Importe
200	(130) Subvenciones oficiales de capital	a	(840) Transferencia de subvenciones oficiales de capital	200

Importe	Debe		Haber	Importe
200	(840) Transferencia de subvenciones oficiales de capital	a	(746) Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio	200

En el ECPN figurarán los siguientes movimientos de patrimonio neto relacionados con la subvención:

(3) En los ejemplos 1 y 2 se prescinde del efecto impositivo.





La disposición final primera de la Ley 16/2007 autoriza al Gobierno para que apruebe de forma simultánea al Plan General de Contabilidad y como norma complementaria de éste, el Plan General de Contabilidad de Pymes

A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias. B) Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto. III. Subvenciones, donaciones y legados recibidos Cuenta 940...1.000.	1.000
Total ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto	1.000
C) Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias VIII. Subvenciones, donaciones y legados recibidos Cuenta 840...200	(200)
Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias	(200)
TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS	800

Ejemplo 3. Estado de Ingresos y gastos reconocidos

Una sociedad compra a principio del ejercicio un paquete de acciones por importe de 100 u.m. De acuerdo con lo previsto en la norma de registro y valoración 9ª Instrumentos financieros, las clasifica a efectos de su valoración en la categoría de activos financieros disponibles para la venta. A mitad del ejercicio el valor razonable de las acciones es de 90 u.m y el cierre del ejercicio asciende a 150 u.m.

A efectos fiscales la valoración de las acciones es de 100, y el tipo impositivo del impuesto sobre beneficios es del 30%.

Suponemos que el resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias a cierre del ejercicio es de 500.

La empresa registrará en su libro diario los siguientes asientos:

Adquisición

Importe	Debe		Haber	Importe
100	(250) Inversiones financieras a largo plazo	a	(570) Caja, euros	100

A mitad del ejercicio

El valor razonable ha disminuido en 10 u.m

Importe	Debe		Haber	Importe
10	(800) Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta	a	(250) Inversiones financieras a largo plazo	10

Importe	Debe		Haber	Importe
3	(4740) Activos por diferencias temporarias deducibles	a	(8301) Impuesto diferido	3

A cierre del ejercicio

El valor razonable ha aumentado en 60

Importe	Debe		Haber	Importe
60	(250) Inversiones financieras a largo plazo	a	(900) Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	60

Importe	Debe		Haber	Importe
18	(8301) Impuesto diferido	a	(4740) Activos por diferencias temporarias deducibles (479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles	3 15

Importe	Debe		Haber	Importe
10	(133) Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	a	(800) Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta	10

Importe	Debe		Haber	Importe
60	(900) Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	a	(133) Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	60

Importe	Debe		Haber	Importe
15	(133) Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	a	(8301) Impuesto diferido	15

A cierre del ejercicio en el balance de la empresa en relación a estas acciones figurarán los siguientes saldos:

ACTIVO		
Inversiones financieras a largo plazo		150
PATRIMONIO NETO		
Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta (50 de revalorización netas del efecto impositivo).		35
PASIVO		
Pasivo por diferencias temporales imponibles		15

En el Estado de ingresos y gastos reconocidos (recordamos que este estado configura la primera parte del ECPN), correspondiente al ejercicio se registrarán los siguientes movimientos:

A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias	500
B) Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto	
I. Por valoración de activos y pasivos	50
1. Activos financieros disponibles para la venta	
60-10	
V. Efecto impositivo	(15)
Total de ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto	35
C) Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias	0
TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS	
500+50-15	535*
* De estos 535, 500 corresponden a ingresos y gastos reconocidos en la cuenta de pérdidas y ganancias y 35 a ingresos reconocidos en el patrimonio neto, netos del correspondiente efecto impositivo.	

Ejemplo 4. Estado total de cambios en el patrimonio neto.

Los fondos propios de una sociedad a 1/1/X son los siguientes:

I. Capital	4.000
1. Capital escriturado...4.500	
2. (Capital no exigido)...(500)	
II. Prima de emisión	1.000
III. Reservas	2.100
1. Legal y estatutarias.....2.000	
2. Otras reservas.....100	
V. Resultados de ejercicios anteriores	5
1. Remanente.	
VII. Resultado del ejercicio	200
VIII. (Dividendo a cuenta)	(20)
TOTAL FONDOS PROPIOS	7.285

Durante el ejercicio se producen los siguientes hechos:

1. La sociedad exige el desembolso pendiente de 500.
2. Se produce una ampliación de capital por importe de 200, con una prima de emisión de 50, que se desembolsa en su totalidad.
3. El remanente de resultados de ejercicios anteriores se pasa a reservas.

La principal diferencia del estado de cambios en el patrimonio neto respecto al BPGC es la supresión de la primera parte, Estado de ingresos y gastos reconocidos

4. La sociedad adquiere acciones propias por un importe de 30.
5. Se distribuye el resultado del ejercicio:
 - A reserva legal 20.
 - A dividendo 100.
 - Reservas voluntarias 80.

En el estado total de cambios en el patrimonio neto, figurarán las cifras de la Tabla 1.

El ECPN en el Proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el PGC de Pymes y los criterios contables específicos para microempresas(4)

La disposición final primera de la Ley 16/2007 autoriza al Gobierno para que, mediante Real Decreto, apruebe de forma simultánea al Plan General de Contabilidad y como norma complementaria de éste, el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (en adelante, también PGC de Pymes). Esta disposición final establece que el PGC de Pymes recogerá los contenidos del PGC relacionados con las operaciones realizadas, con carácter general, por estas empresas y podrá simplificar criterios de registro, valoración e información a incluir en la memoria. Adicionalmente, la citada disposición establece que se simplificarán determinados criterios específicos para las empresas de menor dimensión económica; en particular, en el gasto por impuesto sobre sociedades y en las operaciones de arrendamiento financiero y otras de naturaleza similar.

Este mandato legal ha supuesto la elaboración del citado Proyecto de Real Decreto que incorpora

(4) El Proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas está publicado en la página web del ICAC.

Cuadro 1. Estado total de cambios de patrimonios

	Capital		Prima de emisión	Reservas	(Acciones y participaciones en patrimonio propias)	Resultados de ejercicios anteriores	Otras aportaciones de socios	Resultados del ejercicio	(Dividendo a cuenta)	Otros instrumentos de patrimonio neto	Ajustes por cambios de valor	Subvenciones donaciones y legados recibidos	TOTAL
	Escriturado	No exigido											
A. SALDO, FINAL DEL AÑO 200X - 1	4.500	(500)	1.000	2.100		5		200	(20)				7.285
I. Ajustes por cambios de criterio 200X-2 y anteriores.													
II. Ajustes por errores 200X-2 y anteriores.													
B. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL AÑO 200X	4.500	(500)	1.000	2.100		5+200			(20)				7.285
I. Total ingresos y gastos reconocidos.													
II. Operaciones con socios o propietarios.													
1. Aumentos de capital.	200	500	50										
2. (-) Reducciones de capital.													
3. Conversión de pasivos financieros en patrimonio neto (conversión obligaciones, condonaciones de deudas).													
4. (-) Distribución de dividendos.					(30)	(100)			20				
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.						(105)							
C. SALDO, FINAL DEL AÑO 200X	4.700		1.050	2.100+5+100	(30)								7.925
I. Ajustes por cambios de criterio 200X-1.													
II. Ajustes por errores 200X-1.													
D. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL AÑO 200X + 1	4.700		1.050	2.100+5+100									7.925
I. Total 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.													
III. Otras variaciones del patrimonio neto.													
E. SALDO, FINAL DEL AÑO 200X+1	4.700		1.050	2.100+5+100									7.925



el BPGC de Pymes, y que se articula como la propia disposición final primera indica, como una norma complementaria del BPGC con determinadas especialidades y simplificaciones de los criterios contables previstos en este último, regulando únicamente las operaciones que se considera que van a resultar más habituales. Cabe destacar que con carácter general, y salvo las excepciones recogidas en el artículo segundo del Proyecto del Real Decreto por el que se aprueba el PGC de Pymes, podrán aplicar voluntariamente este Plan aquellas empresas que puedan formular balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviado.

En lo que se refiere a los documentos que integran las cuentas anuales de las Pymes, se mantienen los mismos que en el BPGC, con la única excepción de que el estado de flujos de efectivo no es obligatorio para las Pymes, al igual que tampoco lo es para las empresas que apliquen el futuro PGC y puedan acogerse a los modelos de cuentas anuales abreviados.

Con el ánimo de conseguir un adecuado nivel de comparabilidad en la información financiera suministrada por todas empresas, en el PGC de Pymes se han recogido unos modelos de cuentas anuales iguales que los recogidos en el BPGC para el modelo abreviado, eliminando algunas de las partidas que no son de aplicación de acuerdo con lo previsto en las Normas de registro y valoración previstas en el BPGC de Pymes.

En particular, y por lo que se refiere al estado de cambios en el patrimonio neto, la principal diferencia respecto al BPGC es la supresión de una de las dos partes en las que se divide el mismo. En concreto se elimina la primera parte, Estado de ingresos y gastos reconocidos, quedando como único documento el Estado total de cambios en el patrimonio. La eliminación de esta primera parte, implica también la supresión de los subgrupos 8 y 9 previstos en el BPGC, en la cuarta parte Cuadro de Cuentas, y en la quinta parte Definiciones y relaciones contables, lo que sin duda supone una simplificación sustancial para las Pymes que puedan y decidan acogerse al BPGC de Pymes.

En este sentido, en la tercera parte Cuentas anuales del BPGC de PYMES, la norma de elaboración de las cuentas anuales 7ª Estado de cambios en el patrimonio neto, establece que éste informa de todos los cambios habidos en el patrimonio neto derivados de:

- a) El resultado del ejercicio de la cuenta de pérdidas y ganancias.
- b) El importe de los ingresos o gastos reconocidos en patrimonio neto, tales como los relacionados con subvenciones, donaciones o legados no reintegrables otorgados

El ECPN, además de mostrar todos los movimientos de la empresa con sus socios o propietarios cuando actúan como tales, informa a cerca de aquellos ingresos y gastos que se han generado a lo largo del ejercicio

por terceros distintos a los socios o propietarios.

- c) Otros ingresos o gastos imputados directamente al patrimonio neto, en aquellos casos en que en una operación concreta la empresa haya aplicado los criterios previstos en el BPGC.
- d) Las variaciones originadas en el patrimonio neto por operaciones con los socios o propietarios de la empresa cuando actúen como tales.
- e) Las restantes variaciones que se produzcan en el patrimonio neto.
- f) También se informará de los ajustes al patrimonio neto debidos a cambios en criterios contables y correcciones de errores.

Como ya hemos anticipado, todos estos cambios en el patrimonio neto se recogen en un modelo de ECPN que los agrupa en un único documento. ■

