

UNIDAD DIDÁCTICA

1

EL ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO

PEDRO MANUEL BALBOA LA CHICA

INTRODUCCIÓN

En esta unidad se aborda uno de los estados contables más novedosos de la contabilidad pública, al menos como estado contable individualmente considerado: el estado de cambios en el patrimonio neto (ECPN).

El ECPN es un estado de flujos, independiente del balance y de la cuenta del resultado económico patrimonial, que informa de la variación que se ha producido entre dos ejercicios contables en el Patrimonio Neto de la entidad y de los motivos que han provocado dicho cambio en cada uno de sus grandes componentes. En esencia, complementa al balance, pues explica las variaciones en una parte del mismo; y, por otra parte, se nutre de información —la más sintética— de la CREP.

Las variaciones en el Patrimonio Neto pueden originarse por:

- Ajustes derivados de errores o cambios en criterios contables.
- El resultado económico realizado, que conforma la cuenta del resultado económico-patrimonial.
- El resultado no realizado, reconocido de acuerdo con las normas de registro y valoración del PGCPAL, que se distribuye entre ingresos y gastos reconocidos directamente en el Patrimonio Neto.
- Operaciones con la entidad o entidades propietarias.
- Otras variaciones.

De forma detallada vamos a estudiar la estructura, el contenido, el significado y las normas y metodología de elaboración del ECPN y de los documentos que lo componen que son:

- Estado total de cambios en el patrimonio neto (ETCN).
- Estado de ingresos y gastos reconocidos (EIGR).
- Estado de operaciones con la entidad o entidades propietarias (EOEP).

También se estudia cómo influyen en el ECPN los resultados del ejercicio, tanto los de la CREP como los directamente imputados al patrimonio neto.

1.1. NORMAS ESPECÍFICAS DE ELABORACIÓN DEL ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO

Partimos de la división de los distintos componentes del Patrimonio Neto que el PGCPAL contempla, de acuerdo con la clasificación introducida en el balance, y de un breve comentario respecto del contenido de los epígrafes I y II, por ser los que derivan del propio comportamiento del ente, o de sus entes propietarios, así como por la diferencia de contenido que representa el primero en relación con el Plan General de Contabilidad Pública de 2010:

I. Patrimonio

II. Patrimonio generado

III. Ajustes por cambios de valor

IV. Subvenciones recibidas pendientes de imputación a resultados.

Comenzando por el patrimonio generado (II), hay que decir que sus partes integrantes son consecuencia de la actuación del propio ente en el desarrollo de su actividad económico-patrimonial, que se traduce en cada periodo en un resultado de dicha naturaleza por la contraposición de las corrientes económicas de ingresos y gastos, resultando, de tal forma, que la cifra correspondiente al ejercicio que se cierra se ubica en la partida "Resultado del ejercicio" y, otros importes anteriores, se incluyen en la otra partida de dicho epígrafe: "Resultados de ejercicios anteriores".

Pero es en el epígrafe I, el principal de la masa patrimonial, denominado simplemente "Patrimonio", donde se produce la diferencia más significativa de este PGCPAL, dado que el mismo agrupa a dos cuentas, especialmente por la necesidad de distinguir el patrimonio de los entes locales que no tienen propietario de los que sí lo tienen:

- 100 *Patrimonio*, que recoge solo la diferencia entre los activos y pasivos del ente una vez deducidos, en su caso, los resultados, los ajustes por cambios de valor y otros incrementos patrimoniales pendientes de imputación a resultados.
- 101 *Patrimonio recibido*, que recoge el valor de los bienes y derechos aportados por la entidad o entidades propietarias de la entidad contable, ya sea como aportación patrimonial inicial directa, o como consecuencia de posteriores ampliaciones de la misma por asunción de nuevas competencias.

Cuando se tenga que hacer referencia a la parte del patrimonio neto de los entes que tienen propietario/s, recibido de los mismos, utilizaremos el término “patrimonio aportado”, en atención a la propia nomenclatura que el PGCPAL utiliza para distinguir, mediante subcuentas, las distintas formas de aportación por parte de los propietarios.

1.1.1. NORMAS ESPECÍFICAS DE ELABORACIÓN DEL ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO

En esta primera parte del ECPN se informará de la totalidad de cambios en el Patrimonio Neto debiendo distinguir, como ya se comentaba anteriormente, entre:

- Los ajustes en el patrimonio neto por causa de cambios de criterios contables y correcciones de errores.
- Los ingresos y gastos reconocidos en el ejercicio. Su detalle se presentará en la segunda parte del ECPN.
- Las operaciones patrimoniales con la entidad o entidades propietarias, en las que actúen como tales; que también se desarrollarán de forma separada, en la tercera parte del ECPN.
- Otras variaciones en el patrimonio neto.

Se trata de un estado en cascada, en su aspecto temporal (desde el ejercicio N-1 al ejercicio N), y clasificado en columnas por la clase de componentes del Patrimonio Neto. Su punto de partida es la cifra de dicho Patrimonio Neto de la entidad al final del ejercicio anterior (N-1), desglosada para sus grandes componentes, antes mencionados:

- I. Patrimonio
- II. Patrimonio generado
- III. Ajustes por cambios de valor
- IV. Subvenciones recibidas

A continuación se incorporan, sumando o restando, los ajustes por cambios de criterios contables y/o correcciones de errores que se hayan podido producir en el ejercicio, en relación con las cuentas del ejercicio anterior, igualmente para cada uno de los componentes citados; de modo que los importes iniciales más, o menos, la cifra en cada caso de tales ajustes, nos proporciona, con el mismo desglose, el importe ajustado del Patrimonio Neto al inicio del ejercicio N.

Seguidamente, se añaden las variaciones producidas en el ejercicio por los referidos motivos de ingresos y gastos reconocidos, operaciones con las entidades propietarias y otras, y se obtiene el resultado final del Patrimonio Neto, para cada componente, a la conclusión del ejercicio en cuestión (N).

1.1.2. CONTENIDO Y CRITERIOS PARA LA CONFECCIÓN DEL ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (EIGR)

Se recogerán los cambios en el Patrimonio Neto derivados de:

- El resultado económico-patrimonial;
- Los ingresos y gastos reconocidos directamente en el Patrimonio Neto;
- Las transferencias a la cuenta del resultado económico patrimonial, o al valor inicial de la partida cubierta, de ingresos y gastos reconocidos directamente en el Patrimonio Neto.

La estructura de este estado es, respecto de la información temporal que tiene que dar, la clásica, consistente en presentar en dos columnas correlativas las cifras del ejercicio que se cierra y del anterior (N y N-1).

Los importes del ejercicio anterior que se han de dar serán los ajustados; es decir, una vez se han tomado en consideración los ajustes derivados de cambios de criterios contables y corrección de errores.

Las partidas de gastos reconocidos directamente en el Patrimonio Neto figurarán con signo negativo.

La partida II. 4. "Subvenciones recibidas" podrá tener signo positivo o negativo, al recoger las subvenciones imputadas a patrimonio neto, así como las devoluciones de las mismas cuando aún no hubieran sido imputadas totalmente al resultado económico patrimonial.

Las partidas del epígrafe III. "Transferencias a la cuenta del resultado económico-patrimonial o al valor inicial de la partida cubierta", en las que las transferencias de ingresos superen a las transferencias de gastos figurarán por su importe neto, con signo negativo, y, en caso contrario, con signo positivo. No obstante lo cual, en los registros contables de la entidad (libros) deberán figurar por sus importes brutos los importes transferidos a la CREP, o al valor inicial de la partida cubierta, según lo dispuesto en el PGCPAL.

1.1.3. CONTENIDO Y CRITERIOS PARA LA CONFECCIÓN DEL ESTADO DE OPERACIONES CON LA ENTIDAD O ENTIDADES PROPIETARIAS (EOEP)

Se divide en dos partes:

- a) Operaciones patrimoniales con la entidad o entidades propietarias; que supone el desarrollo del epígrafe del mismo nombre del estado total de cambios en el patrimonio neto.
- b) Otras operaciones con la entidad o entidades propietarias, diferenciando los ingresos y gastos reconocidos directamente en la cuenta del resultado

económico patrimonial y los ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto.

En ambas, en la columna que se refiere a los datos del ejercicio anterior, se incluyen los valores ajustados, es decir, las operaciones de dicho ejercicio corregidas, en su caso, por los ajustes por cambios de criterios y correcciones de errores.

a) Operaciones patrimoniales con la entidad o entidades propietarias (EOPEP).

Se distingue entre:

1. Aportaciones patrimoniales dinerarias;
2. Aportaciones de bienes y derechos;
3. Asunción y condonación de pasivos financieros;
4. Otras aportaciones;
5. MENOS: Devolución de bienes y derechos;
6. MENOS: Otras devoluciones.

¿Qué se incluye en los anteriores puntos?

- La información sobre 1 y 2 incluirá aportaciones recibidas, ya sea como aportación inicial patrimonial directa o como posteriores ampliaciones.
- El contenido del punto 3 se concretará en las aportaciones efectuadas por la/s propietaria/s mediante la asunción y condonación de pasivos financieros.
- En el punto 5 se incluirán las devoluciones a la entidad o entidades propietarias como, por ejemplo, la reversión de bienes y derechos adscritos.

- Y en relación con los puntos 4 y 6, los mismos están concebidos para, residualmente, recoger otras aportaciones y devoluciones no contempladas entre las más habituales de los puntos ya referidos.

b) Otras operaciones con la entidad o entidades propietarias (EEOEP).

En este caso, únicamente comentar, de momento, que se diferenciarán los ingresos y gastos reconocidos directamente en la CREP y los ingresos y gastos reconocidos directamente en el Patrimonio Neto.

1.2. EL ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO (ETCPN)

1.2.1. CONTENIDO

El ETCPN recoge la totalidad de las variaciones producidas en el patrimonio neto en el ejercicio (Cuadro 1.1.):

Cuadro 1.1: Modelo de Estado Total de Cambios en el PN (ETCPN).

	Notas en memoria	I. Patrimonio	II. Patrimonio generado	III. Ajustes por cambios de valor	IV. Subvenciones recibidas	Total
A) Patrimonio neto al final del ejercicio N-1.						
B) Ajustes por cambios de criterios contables y corrección de errores.						
C) Patrimonio neto inicial ajustado del ejercicio N (A+B)						
D) Variaciones del patrimonio neto ejercicio N.						
1.- Ingresos y gastos reconocidos en el ejercicio.						
2.- Operaciones patrimoniales con la entidad o entidades propietarias.						
3.- Otras variaciones del patrimonio neto.						
E) Patrimonio neto al final del ejercicio N (C+D)						

¿Qué información recoge el modelo?

Las grandes agrupaciones que conforman el patrimonio neto del ente público local: patrimonio (aportado), patrimonio generado, ajustes por cambios de valor y subvenciones recibidas.

¿Qué tipos de ajustes hay que realizar para elaborar el modelo y cuáles son sus razones?

- Los **ajustes por cambios de criterios contables y/o corrección de errores** tienen la función, en el ETCPN, de obtener el importe inicial (ajustado) del ejercicio en cuestión al que se refiere dicho documento, sin más que sumar o restar al patrimonio neto del ejercicio anterior, los mencionados ajustes.
- Los **ajustes en el patrimonio neto por cambios de criterios** derivan de que a lo largo de la vida del ente público pueden aparecer diferentes causas que den lugar a cambios de políticas o criterios contables. Por ejemplo, el cambio de modelo de valoración del inmovilizado, de coste a revalorización, en atención a circunstancias del mercado previstas en el PGCPAL.
- Los **ajustes por corrección de errores**, producidos en ejercicios anteriores pero descubiertos en el ejercicio corriente, que derivan de omisiones o inexactitudes resultantes de fallos al emplear o utilizar información fiable que estaba disponible cuando las cuentas anuales de tales periodos se formularon.
- En los referidos casos de cambios de criterios y/o corrección de errores, el PGCPAL prevé que tales ajustes por cambios de criterios o corrección de errores se resuelvan cargando o abonando la cuenta 120. Resultados de ejercicios anteriores, con abono o cargo a la cuenta de activo o pasivo que haya sido objeto de ajuste o corrección.

Pero, ¿cuáles son y dónde se recogen en el modelo las verdaderas variaciones del patrimonio neto del ejercicio por las operaciones realizadas en el mismo?

- Ingresos y gastos reconocidos en el ejercicio;

- Operaciones patrimoniales con la entidad o entidades propietarias;
- Otras variaciones del patrimonio neto.

Los **ingresos y gastos reconocidos en el ejercicio** se incorporan en este estado por su importe total, distribuido según afecte el mismo a los grandes componentes del patrimonio neto que se presentan en las correspondientes columnas del modelo; en especial, la mayor parte de la citada cifra de ingresos y gastos reconocidos se dividirá entre el patrimonio generado (en particular, el resultado económico-patrimonial) y los ajustes por cambios de valor.

Las **operaciones patrimoniales con la entidad o entidades propietarias** se insertan en el estado total por la cifra global que afecte a cada componente del patrimonio. Únicamente se trata de las operaciones patrimoniales, directas o indirectas, tales como aportaciones dinerarias o no, y condonación de pasivos financieros, por ejemplo.

La parte de **otras variaciones del patrimonio neto** opera como un cajón de sastre para incorporar las del ejercicio que no sean por ingresos y gastos reconocidos ni por operaciones con la entidad o entidades propietarias. Por ejemplo, cuando la entidad pública, de acuerdo con la normativa que le sea aplicable, constituya algún tipo de reserva con cargo a cualquier otra cuenta del patrimonio neto.

1.2.2. METODOLOGÍA PARA SU ELABORACIÓN

Por lo que se refiere a los procesos a seguir para elaborar este estado, en primer término debe advertirse que, aun cuando el modelo del ECPN establece un orden de presentación de documentos, en el que el estado total ocupa el lugar número uno y los demás (de ingresos y gastos reconocidos y de operaciones con propietarios) van a continuación, la confección en sí de tales estados debe en cierto modo invertirse, elaborando primero los dos últimamente citados (entre paréntesis), que explican

aspectos parciales, y en último lugar el estado total de cambios, que se ha de nutrir en parte de la información de aquellos.

Bajo el supuesto, pues, de que en efecto el EIGR y el EOEP se han elaborado previamente, una secuencia de pasos para la confección del que ahora nos ocupa, el citado ETCPN, puede ser la siguiente:

1. En el modelo, incorporar la cifra del patrimonio neto (sin ajustar) al final del ejercicio N-1 (fila primera, identificada en el modelo antes incorporado con la letra A), de acuerdo con los datos que aparecen en el balance, o en el mismo ETCPN de dicho ejercicio, para cada uno de los componentes: patrimonio, patrimonio generado, ajustes por cambios de valor, subvenciones recibidas; seguidamente totalizar la fila A.
2. Tomar los datos de los ajustes por cambios de criterios y corrección de errores de la cuenta 120. Resultados de ejercicios anteriores, explorando aquellos asientos que deriven de tales circunstancias, y colocarlos en la parte que igualmente corresponda del patrimonio neto (fila B), sumando el total de dicha fila; para a continuación, por suma aritmética de las columnas, obtener el patrimonio neto ajustado al principio del periodo N (fila C), para cada componente, y para el conjunto.
3. Colocar en su lugar (fila D.1 del ETCPN) las cifras del estado de ingresos y gastos reconocidos (EIGR) que se hayan obtenido en el mismo, para cada componente del patrimonio neto en el ejercicio N (en el caso de los ingresos y gastos directamente imputados a patrimonio neto, por medio de los grupos 8 y 9, tanto los propios ingresos y gastos como su imputación o transferencia en el ejercicio a la cuenta del resultado económico-patrimonial).

Un esquema del traslado desde el EIGR al ETCPN, podría ser el siguiente, bajo la evidencia de que a la parte I de patrimonio (aportado) no es posible transferencia alguna por el hecho de que el propio concepto de "ingresos y gastos reconocidos en el ejercicio" indica un resultado generado por la actividad desarrollada por el ente:

II. A la parte de patrimonio generado:

1. ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO	
D. VARIACIONES DEL Patrimonio Neto EJERCICIO N	II. Patrimonio generado
1. Ingresos-gastos reconocidos en el ejercicio	I. Resultado económico-patrimonial del EIGR. Coincide con partida 2, epígrafe II Patrimonio Neto del balance (cuenta 129).

III. A la parte de ajustes por cambios de valor:

1. ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO	
D. VARIACIONES DEL Patrimonio Neto EJERCICIO N	III. Ajustes por cambios de valor
1. Ingresos-gastos reconocidos en el ejercicio	<p>II. De ingresos-gastos directos a Patrimonio Neto del EIGR:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Inmovilizado no financiero: Ingresos 920, Gastos (820), (821) y (822), y transferencia a la CREP (823). Coincide con la variación de la cifra de la partida 1, epígrafe III del balance (cuenta 136) "Ajustes por valoración de inmovilizado no financiero", entre el ejercicio N y el N-1. 2. Activos y pasivos financieros: Ingresos 900 y 991, Gastos (800) y (891), y transferencia a la CREP (802), 902 y 993. Coincide con la variación de la cifra de la partida 2, epígrafe III del balance (cuenta 133) "Ajustes por valoración de activos financieros disponibles para la venta", entre el ejercicio N y el N-1. 3. Coberturas contables: Ingresos 910, Gastos (810), transferencia a la CREP (8110) y 9110, transferencia al valor inicial de la partida cubierta (8111) y 9111. Coincide con la variación de la cifra de la partida 3, epígrafe III del balance (cuenta 134) "Operaciones de cobertura", entre el ejercicio N y el N-1.

V. A la parte de subvenciones recibidas:

1. ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO	
D. VARIACIONES DEL Patrimonio Neto EJERCICIO N	IV. Subvenciones recibidas
1. Ingresos-gastos reconocidos en el ejercicio	<p>II. De ingresos-gastos directos a Patrimonio Neto:</p> <ol style="list-style-type: none"> 4. Subvenciones recibidas: Ingresos 94, y transferencia a la CREP (84). Coincide con la variación de la cifra

	del epígrafe IV del balance (cuentas 130, 131, 132) "Subvenciones recibidas pendientes de imputación a resultados", entre el ejercicio N y el N-1.
--	---

4. Colocar en su lugar (línea D.2 del ETCPN) las cifras del ejercicio N del estado de operaciones con la entidad o entidades propietarias (EOEP) que corresponden, exclusivamente, a su apartado a): **Operaciones patrimoniales con la entidad o entidades propietarias**. El conjunto de estas operaciones patrimoniales se calificarán por lo general como patrimonio (aportado), por lo que la suma de las que se hayan explicitado en el citado apartado a) de este estado, será la que se traslade a la columna de dicho nombre (I. Patrimonio) en el ETCPN. Después, totalizar esta fila en la última columna.

5. Situar en su lugar (línea D.3 del ETCPN), los importes correspondientes a otras variaciones en el patrimonio neto en el ejercicio N, según el tipo de patrimonio neto a que afecte, que, al margen de las mencionadas y explicadas en los otros dos estados complementarios, se hayan producido en el ejercicio. Después, totalizar esta fila en la última columna.

6. Finalmente, como en otras cuentas anuales, es necesario indicar en la columna destinada al efecto, las notas de la memoria en que se informa sobre los diversos componentes de este estado.

1.3. EL ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (EIGR)

Recoge el resultado total obtenido por el ente público en el ejercicio, compuesto por los típicos resultados realizados, que se incorporan a la CREP, y por los resultados no realizados, derivados esencialmente de valoraciones a valor razonable de determinados elementos patrimoniales. Se presenta el modelo establecido en el PGCPAL en el Cuadro 1.2:

Cuadro 1.2: Modelo de Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos (EIGR)

Número de cuentas		Notas en memoria	EJ. N	EJ. N-1
129	I. Resultado económico patrimonial			
	II. Ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto:			
	1) Inmovilizado no financiero.			
920	1.1-) Ingresos.			
(820),(821),(822)	1.2-) Gastos.			
	2) Activos y pasivos financieros.			
900,991	2.1-) Ingresos.			
(800),(891)	2.2-) Gastos.			
	3) Coberturas contables.			
910	3.1-) Ingresos.			
(810)	3.2-) Gastos.			
94	4) Subvenciones recibidas			
	Total (1+2+3+4)			
	III. Transferencias a la cuenta del resultado económico patrimonial o al valor inicial de la partida cubierta.			
	1) Inmovilizado no financiero.			
(823)	2) Activos y pasivos financieros.			
(802),902,993	3) Coberturas contables.			
	3.1-) Importes transferidos a la cuenta del resultado económico patrimonial.			
(8110),9110	3.2-) Importes transferidos al valor inicial de la partida cubierta.			
(8111),9111	4) Subvenciones recibidas			
(84)				
	Total (1+2+3+4)			
	IV. TOTAL ingresos y gastos reconocidos (I+II+III)			

¿Qué partes componen el modelo?

I. Resultado económico-patrimonial.

Deriva de la CREP y es el resultado realizado, por diferencia entre los ingresos y gastos económicos (realizados), recogidos en los grupos 7 y 6 del PGCPAL. Igualmente, es la cifra que aparece en la partida 2 del epígrafe II del patrimonio neto del balance.

II. Ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto.

La composición de tales ingresos y gastos se concreta, de una parte en diferencias de valor de determinados elementos patrimoniales al aplicar el valor razonable; y de

otra, en la obtención de subvenciones de capital. En el primer caso, los activos y/o pasivos que pueden dar lugar a variaciones de valor y, por tanto, a ingresos y gastos a reconocer directamente en el patrimonio neto, según las normas del PGCPAL, son: determinadas inmovilizaciones no financieras, tales como los bienes de inmovilizado a los que se aplique el modelo de revalorización; los activos financieros disponibles para la venta, y aquellos otros instrumentos financieros, generalmente derivados, que se hayan calificado como coberturas contables. Por su parte, las subvenciones de capital han de ser no reintegrables y cumplir las condiciones que fija el PGCPAL para su reconocimiento, encuadrándose en el EIGR como otros incrementos patrimoniales.

III. Transferencias a la cuenta del resultado económico-patrimonial o al valor inicial de la partida cubierta.

En esta sección se incluyen aquellos gastos e ingresos reconocidos directamente en el patrimonio neto que, como consecuencia de su enajenación, uso, o baja definitiva de los elementos patrimoniales que motivaron la variación deban imputarse o transferirse a la CREP. Por ejemplo, aquella subvención de capital que haya financiado un activo amortizable, recogida inicialmente como un ingreso imputado directamente a patrimonio neto, debe irse trasladando a la CREP conforme dicho activo se usa y se cuantifica mediante la amortización contable; de manera que la transferencia de la subvención es lógico que atienda al sistema y pautas de la referida amortización.

1.3.1. METODOLOGÍA PARA ELABORAR EL ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (EIGR)

Respecto de la metodología de elaboración, en principio hemos de advertir que la primera columna del modelo nos indica las cuentas que componen cada uno de los epígrafes y/o partidas, significando el paréntesis un signo negativo; así como que la columna de notas en memoria, de la misma manera, ha de utilizarse para poner la consiguiente referencia cruzada de cada línea o fila. También nos referimos a la necesidad de que se incluyan los datos del ejercicio N-1, que deben acompañar a los

de N, con el único comentario adicional, que extraemos de las normas de elaboración, de que dichas cifras de N-1 deberán ser las ajustadas una vez considerada la influencia en las mismas de los cambios de criterios y corrección de errores que se refieran a ejercicios anteriores a N-1.

Con dichas premisas, los pasos a seguir para la confección del EIGR, en lo que se refiere al ejercicio corriente N, pueden ser los siguientes:

1. En relación con el **epígrafe I. Resultado económico-patrimonial**: poner su importe, obtenido de la cuenta 129 del libro mayor. Coincide con el importe de dicho resultado en la CREP.
2. Respecto del **epígrafe II. Ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto**: los soportes en los que nos habremos de basar serán las cuentas de los grupos 9 y 8 del PGCPAL, según puede observarse en el Cuadro 1.3, que es una disección de dicha parte del modelo.

Esta parte se confeccionará, pues, antes de regularizar dichas cuentas. Comentamos a continuación las cuentas de los grupos 9 y 8 que intervienen en cada partida.

Cuadro 1.3. EIGR. Epígrafe II

Número de cuentas		Notas en memoria	EJ. N
	II Ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto:		
	1) Inmovilizado no financiero.		
920	1.1-) Ingresos.		
(820),(821),(822)	1.2-) Gastos.		
	2) Activos y pasivos financieros.		
900,991	2.1-) Ingresos.		
(800),(891)	2.2-) Gastos.		
	3) Coberturas contables.		
910	3.1-) Ingresos.		
(810)	3.2-) Gastos.		
94	4) Subvenciones recibidas.		
	Total (1+2+3+4)		

Partida 1. Inmovilizado no financiero:

Ingresos: 920. Ajustes positivos en la valoración del inmovilizado no financiero por aumento de su valor razonable.

El importe que se incluirá en la columna correspondiente al ejercicio, al componerse esta parte de los ingresos (1.1.) exclusivamente por la información de la cuenta 920, será el que tenga dicha cuenta.

Gastos: (820) Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por disminución de su valor razonable: recoge en su debe las diferencias de valor negativas, regularizándose con la misma cuenta 136.

(821) Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por amortizaciones.

(822) Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por pérdidas de valor en bajas para los mismos elementos valorados según el modelo de revalorización.

La cifra que hay que incorporar, en negativo, a la columna del ejercicio en relación con la parte de gastos de esta partida (1.2), será la que resulte de sumar los importes de las citadas cuentas 820, 821 y 822.

Partida 2. Activos y pasivos financieros:

Ingresos: 900. Beneficios en activos financieros disponibles para la venta: recoge en su haber las diferencias positivas de valoración en dichos instrumentos financieros que se valoran, según el PGCPAL, a valor razonable con cambios en el patrimonio neto. Se regulariza con la cuenta 133.

La cantidad que se pondrá en esta parte de ingresos (2.1.) vendrá dada por la suma de las citadas cuentas 900 y 991.

Gastos: (800) Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta: recoge en su debe las diferencias negativas de valoración en dichos instrumentos financieros, al valorar a valor razonable, con abono a las correspondientes cuentas de activo. Se regulariza con la cuenta de patrimonio neto 133. Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta.

(891) Deterioro de participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas: cuando se hubieran realizado aumentos valorativos previos en activos financieros disponibles para la venta, imputados a patrimonio neto. Se regulariza igualmente con la cuenta 133.

El importe de esta parte de gastos (2.2.), que se ha de presentar en negativo, se determina por la suma de las cuentas 800 y 891.

Partida 3. Coberturas contables:

Ingresos: 910. Beneficios por coberturas: recoge en su haber el importe de la ganancia en el instrumento de cobertura de que se trate que deba imputarse a patrimonio neto, de acuerdo con las normas de registro y valoración del PGCPAL.

La cifra que hay que colocar en la columna correspondiente al ejercicio es la que arroje la mencionada cuenta 910, dado que la misma es la única que interviene en esta parte de ingresos (3.1.).

Gastos: (810) Pérdidas por coberturas: recoge en su debe el importe de la pérdida en el instrumento de cobertura que deba imputarse a patrimonio neto.

El importe de esta cuenta 810, como única que conforma esta parte de gastos por coberturas (3.2.), es la que se incluye como cifra que informa sobre los mismos en el ejercicio.

Las cuentas 910 y 810 se regularizan a final de ejercicio con la cuenta de patrimonio neto 134. Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura.

Partida 4. Otros incrementos patrimoniales:

Ingresos: 94. Ingresos por subvenciones: acordadas a favor del ente público, de las que éste es beneficiario, por lo que suponen un ingreso para el mismo.

La característica principal de las subvenciones para ser reconocidas como tales es que no sean reintegrables, reconociéndose como ingresos, según la norma de registro y valoración número 18, cuando exista un acuerdo individualizado de

concesión a favor del ente, se hayan cumplido las condiciones asociadas a su disfrute y no existan dudas razonables sobre su percepción.

940. Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y activos en estado de venta;

941. Ingresos de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos;

942. Ingresos de subvenciones para la financiación de operaciones financieras.

Gastos: Propiamente, en esta partida, no se producen gastos, entendidos como valoraciones negativas de determinados activos o pasivos, tal y como ocurre en las partidas anteriores.

Total epígrafe II:

El epígrafe II, constituido por las partidas de ingresos y gastos relativos a inmovilizado no financiero, activos y pasivos financieros, coberturas contables, y por la partida de subvenciones recibidas, que hemos analizado en las páginas anteriores, se completa con la suma de las mismas (1+2+3+4), como puede observarse en el modelo.

3. Finalmente, el **epígrafe III. Transferencia a la cuenta del resultado económico-patrimonial o al valor inicial de la partida cubierta**, hay que confeccionarlo, como el II, con los saldos finales de las cuentas previstas al efecto en los grupos 8 y 9 del PGCPAL, y de acuerdo con el modelo objeto de estudio. Véase la composición de dicho epígrafe III, mediante la correspondiente partición del modelo del EIGR, en el cuadro 1.4.

Cuadro 1.4. EIGR. Epígrafe III

Número de cuentas		Notas en memoria	EJ. N
(823)	III Transferencias a la cuenta del resultado económico patrimonial o al valor inicial de la partida cubierta.		
(802),902,993	1) Inmovilizado no financiero.		
(8110),9110	2) Activos y pasivos financieros.		
	3) Coberturas contables.		
	3.1-) Importes transferidos a la cuenta del resultado económico patrimonial.		
(8111),9111	3.2-) Importes transferidos al valor inicial de la partida cubierta.		

(84)	4) Subvenciones recibidas		
	Total (1+2+3+4)		

Tales datos de las cuentas de los grupos 8 y 9 que se indican en el margen izquierdo del modelo, como antes se ha dicho para el epígrafe II, son los existentes antes de su regularización con cuentas de patrimonio neto.

Partida 1. Inmovilizado no financiero:

Transferencias de ingresos que se encauzan mediante cuentas de gastos directos en patrimonio neto: (823) Imputación de beneficios en la valoración del inmovilizado no financiero: recoge la imputación al resultado económico-patrimonial del incremento de valor del referido inmovilizado —al que se aplica el modelo de revalorización—, realizado en el ejercicio e imputado al patrimonio neto de la entidad en ejercicios anteriores mediante la cuenta 136.

El importe que arroje la cuenta 823 es el que se incorporará, pues, como cifra correspondiente al ejercicio, con signo negativo, de esta partida 1.

Partida 2. Activos y pasivos financieros:

Transferencias de ingresos que se encauzan mediante cuentas de gastos directos en patrimonio neto: (802) Imputación de beneficios en activos financieros disponibles para la venta: se carga, en el momento en que se produce la enajenación o baja del activo, por el saldo positivo acumulado en el patrimonio neto (cuenta 133) de las diferencias de valoración registradas hasta la fecha, con abono a la cuenta 7641. Beneficios en activos financieros disponibles para la venta. Se regulariza con la mencionada cuenta 133.

Transferencias de gastos que se encauzan mediante cuentas de ingresos directos en patrimonio neto: 902. Imputación de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta: trasladar a la CREP pérdidas registradas previamente en la cuenta de patrimonio neto 133, por diferencias de valoración a valor razonable en activos financieros disponibles para la venta.

993. Imputación por deterioro de ajustes valorativos negativos previos, entidades del grupo, multigrupo y asociadas: recoge el importe de los ajustes valorativos negativos previos realizados cuando tenían la consideración de disponibles para la venta, con cargo a la cuenta 696. Pérdidas por deterioro de participaciones. Se regulariza con la cuenta 133.

De la partida 2 se informará mediante una sola cifra neta determinada por la suma aritmética de las cuentas 802, 902 y 993, con signo positivo o negativo, según sea el resultado.

Partida 3. Coberturas contables:

En esta partida se distinguen dos apartados, en razón de si las transferencias se hacen a la CREP o al valor inicial de la partida cubierta.

3.1. Importes transferidos a la cuenta del resultado económico-patrimonial (CREP):

Transferencias de ingresos que se encauzan mediante cuentas de gastos directos en patrimonio neto: (8110) Imputación de beneficios por coberturas a la cuenta del resultado económico patrimonial.

Transferencias de gastos que se canalizan mediante cuentas de ingresos directos en patrimonio neto: 9110. Imputación de pérdidas por coberturas a la cuenta del resultado económico patrimonial.

3.2. Importes transferidos al valor inicial de la partida cubierta:

Transferencias de ingresos que se encauzan mediante cuentas de gastos directos en patrimonio neto: (8111) Imputación de beneficios por coberturas al valor inicial de la partida cubierta.

Transferencias de gastos que se canalizan mediante cuentas de ingresos directos en patrimonio neto: 9111. Imputación de pérdidas por coberturas al valor inicial de la partida cubierta.

Partida 4. Subvenciones recibidas:

Mediante esta última partida del epígrafe III, se trata de informar sobre las transferencias de las subvenciones a la cuenta del resultado económico-patrimonial, a medida que los propios elementos que financiaron se incorporan a dicha CREP. Por esto, el importe de la mencionada partida, que se explicita en el EIGR en un único importe, en todo caso negativo, proviene de la cifra obtenida por adición de los saldos, siempre deudores, de las cuentas del **subgrupo 84. Imputación de subvenciones**.

Las posibilidades de subvenciones que da el PGCPAL son, como vimos al estudiar las mismas en el epígrafe II (partida 4) de este mismo EIGR:

Subvenciones reconocidas en el ejercicio para la financiación del inmovilizado no financiero y activos en estado de venta, mediante la cuenta 940.

Subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos, mediante la cuenta 941.

Subvenciones para la financiación de operaciones financieras, más concretamente para cancelación de pasivos financieros, mediante la cuenta 942.

Las cuentas 840, 841 y 842 se cargan para transferir los citados ingresos al resultado económico patrimonial del ejercicio, concretándose los mismos mediante abono en las cuentas respectivas del subgrupo 75. Transferencias y subvenciones, de la CREP.

Total epígrafe III:

El epígrafe III, constituido por las partidas que representan transferencias de ingresos y gastos imputados a patrimonio neto a la CREP y/o, en caso de coberturas, al valor inicial de la partida cubierta, que hemos analizado en las páginas anteriores, se completa con la suma de las mismas (1+2+3+4), como puede observarse en el modelo.

Agregación final: El EIGR se completa cuantitativamente con la suma de los tres grandes epígrafes que lo componen (I+II+III):

I. Resultado económico-patrimonial.

II. Ingresos y gastos reconocidos directamente en el Patrimonio Neto.

III: Transferencias a la cuenta del resultado económico patrimonial o al valor inicial de la partida cubierta.

1.4. EL ESTADO DE OPERACIONES CON LA ENTIDAD O ENTIDADES PROPIETARIAS (EOEP)

Esta tercera división del ECPN trata de explicar las operaciones producidas entre el ente público de que se trate y la entidad o entidades propietarias del mismo.

1.4.1. CONTENIDO DEL EOEP

El EOEP consta de dos partes (véase el modelo en el Cuadro 1.5):

- a) Operaciones patrimoniales con la entidad o entidades propietarias;
- b) Otras operaciones con la entidad o entidades propietarias.

a) Operaciones patrimoniales con la entidad o entidades propietarias.

Cuadro 1.5. Estado de Operaciones con la entidad/es propietaria/s (EOEP).

	Notas en memoria	EJ. N	EJ. N-1
1) Aportación patrimonial dineraria.			
2) Aportación de bienes y derechos.			
3) Asunción y condonación de pasivos financieros.			
4) Otras aportaciones de la entidad o entidades propietarias.			
5) (-) Devolución de bienes y derechos.			
6) (-) Otras devoluciones a la entidad o entidades propietarias.			
TOTAL			

b) Otras operaciones con la entidad o entidades propietarias.

	Notas en memoria	EJ. N	EJ. N-1
I) Ingresos y gastos reconocidos directamente en la cuenta del resultado económico patrimonial (1+2+3)			
1.- Transferencias y subvenciones			
1.1.- Ingresos			
1.2.- Gastos			
2.- Prestación de servicios y venta de bienes			
2.1.- Ingresos			
2.2.- Gastos			
3.- Otros			
3.1.- Ingresos			
3.2.- Gastos			
II) Ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto (1+2)			

1.- Subvenciones recibidas			
2.- Otros			
TOTAL (I+II)			

La **parte a)** se encarga de recoger exclusivamente **operaciones patrimoniales**, en su sentido más estricto y limitado de aportaciones, directas e indirectas, o devoluciones de las mismas, con el objetivo de dotar —o desdotar, cuando no sean precisos— de aquellos fondos generales básicos necesarios para el desempeño de su función.

Constituyen movimientos de lo que en la masa patrimonial de patrimonio neto del balance se denomina directamente “patrimonio” (epígrafe I del mismo), pero cuyo contenido exclusivo es el delimitado, en términos de este PGCPAL, por medio de la cuenta 101. Patrimonio recibido.

Se excluirían, por tanto, las aportaciones realizadas por la entidad/es propietaria/s para financiación de proyectos o elementos patrimoniales específicos, como es el caso de las subvenciones, las cuales se consideran, como se ha visto, como ingresos, imputados al ejercicio o directamente a patrimonio neto, es decir, formarían parte del “patrimonio generado” (epígrafe II del Patrimonio Neto del balance) y/o “de subvenciones recibidas pendientes de imputación a resultados” (epígrafe IV de dicha masa patrimonial). Tales operaciones se recogerían en la **parte b)** del EOEP, destinada a **otras operaciones —no patrimoniales**, en el referido sentido estricto— constituidas en general por aquellas que no tienen la consideración de patrimonio aportado.

La norma 18ª de registro y valoración del PGCPAL (punto 4), relativa a transferencias y subvenciones, delimita las operaciones que deben considerarse como patrimonio neto (aportado), distinguiéndolas de las demás entregas que se reconocerán como subvenciones.

Sólo la parte a) del EOEP completa, cuantitativamente hablando, las variaciones totales producidas en el ejercicio en el patrimonio neto. Es decir, el importe total de dichas variaciones en un ejercicio N del ETCPN (recogido en el apartado correspondiente, que nosotros hemos denotado con la letra D) viene dado por:

- Los ingresos y gastos reconocidos (recogidos en el EIGR);
- Las operaciones patrimoniales con la entidad o entidades propietarias (recogidas en el apartado a) del EOEP);
- Otras variaciones del patrimonio neto.

Sin que intervenga la parte b) del EOEP, dado que la información contenida en ésta ya está recogida en la cifra total que da el EIGR y su función en el EOEP es meramente descriptiva.

1. Operaciones patrimoniales con la entidad o entidades propietarias (parte a):

Su clasificación, que se observa en el propio modelo (Cuadro 1.6), establece 4 partidas para aportaciones, separando las mismas según sean dinerarias, de bienes y derechos, de asunción o condonación de pasivos, o de otro tipo; y dos partidas para devoluciones de aportaciones, de bienes y derechos o de otra clase.

Cuadro 1.6. Operaciones patrimoniales con la entidad o entidades propietarias (parte a)

	Notas en memoria	EJ. N	EJ. N-1
1) Aportación patrimonial dineraria			
2) Aportación de bienes y derechos			
3) Asunción y condonación de pasivos financieros			
4) Otras aportaciones de la entidad o entidades propietarias			
5) (-) Devolución de bienes y derechos			
6) (-) Otras devoluciones a la entidad o entidades propietarias			
TOTAL			

¿Qué recoge cada una de estas operaciones?

Partida 1. Aportación patrimonial dineraria:

Esta partida recoge la aportación dineraria realizada en el ejercicio por parte de la entidad/es propietaria/s, por alguna de las dos causas siguientes:

- Aportación inicial al constituirse o crearse el ente público (ejemplo: organismo autónomo);

- Posteriores ampliaciones, con nuevas aportaciones, por otorgamiento de nuevas competencias.

Si se ha seguido la codificación del PGCPAL, el dato se tomará de la subcuenta 1010.

Partida 2. Aportación de bienes y derechos:

Recoge la aportación, en este caso de bienes y derechos, realizada en el ejercicio por parte de la entidad/es propietaria/s, por las mismas dos causas anteriores.

Si se ha seguido la codificación del PGCPAL, el dato que se ha de trasladar al EOEP relativo a la aportación de bienes y derechos se tomará de la subcuenta 1011.

Partida 3. Asunción y condonación de pasivos financieros:

Esta partida, lo lógico es que tenga contenido en el caso de ampliación patrimonial por la asunción de nuevas competencias cedidas u otorgadas por la/s entidad/es propietaria/s, si en efecto las nuevas aportaciones se materializan en el ente dependiente en reducciones de deudas, por asunción o condonación de las mismas.

Si se ha seguido la codificación del PGCPAL, el dato que se ha de trasladar al EOEP, relativo a la asunción y condonación de pasivos financieros, se tomará de la subcuenta 1012.

Partida 4. Otras aportaciones de la entidad o entidades propietarias:

Se trata de una partida que recoge otro tipo de aportaciones directas al patrimonio (patrimonio aportado), no contempladas en las anteriores. La cifra se tomará de la subcuenta 1013, en cuanto al movimiento que se haya producido en el ejercicio.

Partida 5. (-) Devolución de bienes y derechos:

Esta partida se computa con signo negativo, porque recoge las devoluciones a la entidad o entidades propietarias. Dichas devoluciones, de bienes y derechos, podrían deberse a la pérdida de competencias. Un ejemplo de devolución es la reversión de bienes y derechos adscritos.

Dado que se trata de devoluciones de activos, con el efecto de disminuir el patrimonio (aportado), se ha arbitrado la cuenta 1014, como una división de la cuenta 101, la cual, por cumplir dicha función, tiene un movimiento contrario y saldo deudor.

La cifra a integrar en el EOEP se tomará de dicha subcuenta 1014, determinando la que se deba a las disminuciones producidas en el ejercicio.

Partida 6. (-) Otras devoluciones a la entidad o entidades propietarias:

Igualmente, se incorpora con signo negativo, por el mismo motivo que la anterior, y se refiere a las hipotéticas devoluciones de otro tipo, cuyas aportaciones se hubieran reconocido anteriormente en la partida 4 de este apartado a) del EOEP, teniendo la misma función de reseñar las mencionadas disminuciones en el patrimonio neto aportado.

La cifra a integrar en el EOEP se tomará de la subcuenta 1015, en cuanto a la parte que corresponda al ejercicio.

Con respecto a la **metodología** para confeccionar esta **parte a) del EOEP**, relacionaremos los pasos a seguir de forma muy sintética:

Paso 1: Para la columna del ejercicio N-1, incluir los datos del ejercicio anterior y determinar su suma aritmética en la parte destinada al efecto.

Paso 2: Para la columna del ejercicio N, incorporar los importes que se han comentado para cada línea:

1. Aportación patrimonial dineraria: Importe de la subcuenta 1010, para el ejercicio.
2. Aportación de bienes y derechos: Importe de la subcuenta 1011, para el ejercicio.
3. Asunción y condonación de pasivos financieros: Importe de la subcuenta 1012, para el ejercicio.
4. Otras aportaciones: Importe de la subcuenta 1013, para el ejercicio.

5. (-) Devolución de bienes y derechos: En negativo, importe de la subcuenta 1014, para el ejercicio.
6. (-) Otras devoluciones: En negativo, importe de la subcuenta 1015, para el ejercicio.

Y totalizar los datos referidos, aritméticamente.

Paso 3: Reflejar en la columna de notas en memoria las que contengan información sobre las referidas partidas.

2. Otras operaciones con la/s entidad/es propietaria/s (parte b):

Lo que resta es reflejar el patrimonio generado a lo largo del ejercicio, que derive exclusivamente de operaciones con la/s entidad/es propietaria/s, de modo que esta es la función de la parte b).

El patrimonio generado se asocia con los resultados del ejercicio. Y lo que se pretende en esta parcela b) del EOEP es mostrar la parte de los mismos que se debe a las operaciones realizadas entre el ente público en cuestión y el que se considere/n su/s propietario/s; considerados dichos resultados en su dimensión global, que abarca a los resultados realizados y los no realizados.

En esencia, pues, lo que la parte b) del EOEP viene a representar es una parte del conjunto de los ingresos y gastos reconocidos en el ejercicio (explicados en el EIGR): la que deriva particularmente y en exclusiva de operaciones con la/s entidad/es propietaria/s; y dividida, precisamente, en las dos clases de flujos que componen los referidos ingresos y gastos reconocidos:

- I) Los reconocidos en la CREP;
- II) Los reconocidos directamente en el patrimonio neto.

I) Ingresos y gastos reconocidos en la CREP:

Se reflejará el importe neto de los ingresos y gastos de la CREP que se deban a operaciones con las propietarias; es decir, la cifra que resulte de tomar las cuentas del grupo 7 que se refieran a operaciones con propietarias y las cuentas correlativas

del grupo 6, antes de su regularización, incorporando el resultado de restar las mismas.

Dichos ingresos y gastos estarán constituidos, básicamente, por las transferencias y subvenciones recibidas y entregadas de, o a, la/s entidad/es propietaria/s.

Los correspondientes importes se recogerían de las subcuentas que el PGCPAL tenga previstas para tales operaciones con propietarias.

Por su relevancia detallamos a continuación, en los Cuadros 1.7 y 1.8 (se utiliza como acrónimo de la/s entidad/es propietaria/s la expresión “De la/s E/s. P/s”), las que se refieren a transferencias y subvenciones:

Cuadro 1.7: Subgrupo 75: Transferencias y subvenciones.

Nivel 3 dígitos	Nivel 4 dígitos	Nivel 5 dígitos
750. Transferencias	7500. De la/s E/s. P/s	
751. Subvenciones para gastos no financieros del ejercicio	7510. De la/s E/s. P/s	
752. Subvenciones para la cancelación de deudas genéricas	7520. De la/s E/s. P/s	
753. Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y activos en estado de venta imputadas al ejercicio	7530. Para inmovilizado no financiero imputadas por amortización 7531. Para inmovilizado no financiero y activos en estado de venta imputadas por enajenación o baja	75300. De la/s E/s. P/s 75310. De la/s E/s. P/s
754. Subvenciones para activos corrientes y gastos imputadas al ejercicio	7540. De la/s E/s. P/s	
755. Subvenciones para gastos financieros del ejercicio	7550. De la/s E/s. P/s	
756. Subvenciones para financiación de operaciones financieras imputadas al ejercicio	7560. De la/s E/s. P/s	

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 1.8: Subgrupo 65: Transferencias y subvenciones.

Nivel 3 dígitos	Nivel 4 dígitos	Nivel 5 dígitos
650. Transferencias	6500. A la/s E/s. P/s	
651. Subvenciones	6510. A la/s E/s. P/s	

Fuente: Elaboración propia

Partida 2: Ingresos y gastos reconocidos directamente en el Patrimonio Neto:

Recogerá el importe neto de los ingresos y gastos del EIGR, directamente imputados a patrimonio neto, que se deban a operaciones con las propietarias; es decir, la cifra que resulte de tomar las cuentas de los grupos 9 y 8 que se refieran a operaciones con propietarias, antes de la regularización de las mismas, incorporando el resultado de restar las de ingresos y gastos.

Dichos ingresos y gastos, del mismo modo que en el caso de los asociados a la CREP, se suelen conformar básicamente por las subvenciones recibidas de la/s entidad/es propietaria/s (partida 1), y accesoriamente de otros ingresos y gastos (partida 2). Como antes, detallamos las cuentas relativas a las subvenciones que deberían tomarse, así como los traspasos por imputación de las mismas a la CREP (cuentas de ingresos y gastos del EIGR), que recogemos en los Cuadros 1.9 y 1.10:

Cuadro 1.9: Subgrupo 94: Ingresos por subvenciones.

Nivel 3 dígitos	Nivel 4 dígitos	Nivel 5 dígitos
940. Para la financiación del inmovilizado no financiero y activos en estado de venta	9400. De la/s E/s. P/s	
941. Para la financiación de activos corrientes y gastos	9410. De la/s E/s. P/s	
942. Para la financiación de operaciones financieras	9420. De la/s E/s. P/s	

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 1.10: Subgrupo 84: Imputación de subvenciones.

Nivel 3 dígitos	Nivel 4 dígitos	Nivel 5 dígitos
840. Para la financiación del inmovilizado no financiero y activos en estado de venta	8400. De la/s E/s. P/s	
841. Para la financiación de activos corrientes y gastos	8410. De la/s E/s. P/s	
842. Para la financiación de operaciones financieras	8420. De la/s E/s. P/s	

Fuente: Elaboración propia

De nuevo, no se consideran, porque el PGCPAL no los contempla como propios de este estado, los que se relacionan con la pertenencia de la entidad a un grupo.

En cuanto a la **metodología de elaboración de esta parte b)** se refiere, la resumimos, aún a riesgo de redundar en algún aspecto, en los siguientes puntos:

1. Se incorporan a la columna del ejercicio anterior (N-1) las cifras de la misma parte b) de este estado de dicho ejercicio, si bien ajustadas con las correcciones de errores que les afecten, tanto para los ingresos y gastos reconocidos en la CREP como para los reconocidos directamente en el Patrimonio Neto.
2. Para el ejercicio N, se toman los saldos de las cuentas que determinan el epígrafe I, en sus diferentes partidas (ingresos y gastos reconocidos en la CREP, antes de regularizar), que antes hemos indicado, y se resta al total de las positivas (grupo 7) el total de las negativas (grupo 6), colocando el resultado en su lugar.
3. La misma operación, para el ejercicio N, se realiza con respecto a las cuentas que conforman el epígrafe II, en sus dos partidas, de ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto (de los grupos 9 y 8, antes de regularizar), que también hemos relacionado, situando el resultado neto de la diferencia en la línea correspondiente.
4. Se suman los importes de los dos epígrafes (I y II), tanto los de la columna del ejercicio N como los de la N-1.
5. Se incluyen en la columna de notas en la memoria las que expliquen o complementen la información sobre los referidos ingresos y gastos reconocidos con la entidad o entidades propietarias.

RESUMEN

El ECPN recoge información sobre todos los cambios producidos en el ejercicio en el patrimonio neto de la entidad, y se divide en tres partes:

- Estado total de cambios en el patrimonio neto;

- Estado de ingresos y gastos reconocidos;
- Estado de operaciones con la entidad o entidades propietarias.

1. Sobre el estado total de cambios en el patrimonio neto (ETCPN):

En esta primera parte del ECPN se informará de la totalidad de cambios en el Patrimonio Neto, de forma sintética, dada la amplitud de situaciones que pueden haberse producido al respecto, debiendo distinguir entre:

- Los ajustes en el patrimonio neto por causa de cambios de criterios contables y correcciones de errores.
- Los ingresos y gastos reconocidos en el ejercicio. Su detalle se presentará en la segunda parte del ECPN.
- Las operaciones patrimoniales con la entidad o entidades propietarias, en las que actúen como tales; que también se desarrollarán de forma separada, en la tercera parte del ECPN.
- Otras variaciones en el patrimonio neto.

Se trata de un estado en cascada, en su aspecto temporal (desde el ejercicio N-1 al ejercicio N), y clasificado en columnas por la clase de componentes del Patrimonio Neto. Su punto de partida es la cifra de dicho Patrimonio Neto de la entidad al final del ejercicio anterior (N-1), desglosada para sus grandes componentes:

- I. Patrimonio
- II. Patrimonio generado
- III. Ajustes por cambios de valor
- IV. Subvenciones recibidas.

2. Sobre el estado de ingresos y gastos reconocidos (EIGR):

Se recogerán los cambios en el Patrimonio Neto derivados de:

- El resultado económico-patrimonial;

- Los ingresos y gastos reconocidos directamente en el Patrimonio Neto;
- Las transferencias a la cuenta del resultado económico patrimonial, o al valor inicial de la partida cubierta, de ingresos y gastos reconocidos directamente en el Patrimonio Neto.

La estructura de este estado es, respecto de la información temporal que tiene que dar, la clásica, consistente en presentar en dos columnas correlativas las cifras del ejercicio que se cierra y del anterior (N y N-1).

3. Sobre el estado de operaciones con la entidad o entidades propietarias (EOEP):

Se divide en dos partes:

- a) Operaciones patrimoniales con la entidad o entidades propietarias;**
que supone el desarrollo del epígrafe del mismo nombre, del estado total de cambios en el patrimonio neto.
- b) Otras operaciones con la entidad o entidades propietarias,**
diferenciando los ingresos y gastos reconocidos directamente en la cuenta del resultado económico patrimonial y los ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto.

En ambas, en la columna que se refiere a los datos del ejercicio anterior, se incluyen los valores ajustados, es decir, las operaciones de dicho ejercicio corregidas, en su caso, por los ajustes por cambios de criterio y correcciones de errores.

Para cada una de las partes de esta cuenta anual se ofrece en el texto una metodología, con los diversos pasos a seguir.