

SELECCIÓN DE TRANSPARENCIAS ACTUALIZADAS DE PONENCIAS IMPARTIDAS EN CURSOS SOBRE EL NUEVO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD DIRIGIDOS A: PROFESIONALES Y COLABORADORES DE DESPACHOS DE AUDITORÍA Y CONSULTORIA, ASESORES FISCALES Y CONTABLES, OTRAS EMPRESAS PRIVADAS, FUNCIONARIOS DEL GOBIERNO DE CANTABRIA, ALUMNOS DE CURSOS DE EXPERTO EN LAS UNIVERSIDADES DE CANTABRIA Y LEÓN, ALUMNOS DE LA UNIVERSIDAD DE CANTABRIA Y CURSO DE VERANO DE LA UNIVERSIDAD DE CANTABRIA

RESULTADO GLOBAL (COMPREHENSIVE INCOME) ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS

Ponente:

Prof. Dr. Francisco Sousa Fernández

Universidad de Cantabria

Para profundizar en el estudio del Resultado Global -Comprehensive Income- en el Marco de la Información Financiera Internacional, principal línea de investigación del ponente, entre otros autores, aparte de las numerosas publicaciones de impacto nacional e internacional, en algunos casos distinguidas con premios y menciones de AECA, CEF y ASEPUC/ICAC, puede consultarse, su Tesis Doctoral:

SOUSA FERNÁNDEZ, F. (2007): El Resultado Global en el Ámbito de la Información Financiera Internacional: Marco Conceptual, Análisis Comparado de Normas y un Estudio Empírico para Grupos Europeos Cotizados en NYSE y NASDAQ [en línea], Tesis Doctoral, Universidad de Cantabria, dirigida por el Prof. Dr. Francisco Javier Martínez García, Departamento de Administración de Empresas, http://www.tesisenred.net/TDR-0430108-085640, [acceso el 9 de febrero de 2009].



ANTECEDENTES EN ESPAÑA

No contábamos con normas que regulasen la revelación del resultado global o total -COMPREHENSIVE INCOME-, salvo para las entidades financieras, que desde la emisión de la Circular 4/2004 del Banco de España, están obligadas a revelarlo en el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto.

Del mismo modo, excepto en la referida norma del Banco de España, tampoco contábamos con una regulación específica del Estado de Cambios en el Patrimonio Neto como un estado contable autónomo dentro de la unidad que deben representar los estados financieros periódicos de propósito general, si bien el PGC-1990 ya obligaba a explicar los cambios en los fondos propios en la memoria.

ÁMBITO INTERNACIONAL ASB

FRS-3 (1992) Reporting Financial Performance

FASB

SFAS 130 (1997) Reporting Comprehensive Income

IASB

NIC 1 (1997, revisada en 2003 y 2007) Presentación de Estados Financieros

En la década de los noventa del siglo XX irrumpe con fuerza el criterio del valor razonable para valorar determinados instrumentos financieros y derivados, y se desarrolla un potente movimiento a nivel internacional tendente a reconocer en resultados los cambios en el fair value, para con ello suministrar una información más relevante a los usuarios, en particular al inversor, considerado en el Marco Conceptual como usuario de referencia.



Fruto de la estrategia que inició en 1995, la Unión Europea adoptó las NIIF del IASB para la formulación de los estados financieros consolidados de las cotizadas a partir del primero de enero de 2.005, con lo que se incorpora a las anteriores tendencias internacionales.



Convergencia de la normativa contable española con las NIIF del IASB



OBJETIVO

Estudio del Resultado Global o Total y del Estado de Cambios en el Patrimonio Neto en el marco de estas tendencias internacionales, basándonos esencialmente en el Plan General de Contabilidad 2007.



JUSTIFICACIÓN DE LA INCORPORACIÓN DEL COMPREHENSIVE INCOME AL CONJUNTO COMPLETO DE ESTADOS FINANCIEROS PERIÓDICOS DE PROPÓSITO GENERAL



- Irrupción del FAIR VALUE.
- INSUFICIENCIA de la Cuenta Tradicional de Resultados (coste histórico, prudencia).
 - Demandas de los usuarios, en especial de INVERSORES y ANALISTAS (AIMR, 1993, Financial Reporting in the 1990s and Beyond, Charlottesville).
 - Acercamiento al concepto de RESULTADO ECONÓMICO, lo que contribuye al funcionamiento EFICIENTE del mercado, y a la utilidad de la información contable en la VALORACIÓN DE EMPRESAS en los mercados

(Mora, 2004, Revista de AECA, nº 67, pp. 8-10)



UNO DE LOS ELEMENTOS CENTRALES
EN LA INFORMACIÓN FINANCIERA INTERNACIONAL



Fuente: elaboración propia.



IMPACTO DE LAS

DEFINICIONES DEL MARCO

CONCEPTUAL EN LA CONFIGURACIÓN

DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

FASB

Pionero incorporación concepto RESULTADO GLOBAL IMPACTO DE LAS
DEFINICIONES DEL MARCO
CONCEPTUAL EN LA DETERMINACIÓN
DEL RESULTADO

SFAC 3 (1980) del FASB, reemplazado por el SFAC 6 (1985, pfo. 70)

"Cambios en el patrimonio neto de una empresa de negocios durante un período, que tienen su origen en transacciones y otros sucesos y circunstancias no relacionados con operaciones con la propiedad. Incluye todos los cambios en neto durante un período, excepto aquellos resultantes de las inversiones de los propietarios y de las distribuciones de fondos a los mismos".

INGRESOS

"Incrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones, monetarias o no, de los socios o propietarios". (MCC, 4º,4, PGC 2007).

GASTOS

"Decrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sean en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento del valor de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones, monetarias o no, a los socios o propietarios".

(MCC, 4º,5, PGC 2007).

Fuente: elaboración propia, a partir del Marco Conceptual del FASB y del Marco Conceptual de la Contabilidad del PGC y de PYMES 2007.



ENFOQUE "ACTIVOS/PASIVOS" VERSUS ENFOQUE "INGRESOS/GASTOS" DEFINICIÓN AUTÓNOMA DE ACTIVO,

AL NO DEPENDER DE NINGUNA OTRA DEL MARCO CONCEPTUAL:

<u>Bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente</u> por la empresa, resultantes de <u>sucesos pasados</u>, de los que se espera que <u>la empresa obtenga beneficios o</u> rendimientos económicos en el futuro.

(MCC, 4°, 1, PGC 2007)



DEFINICIÓN DE PASIVO, DEPENDIENDO DE LA DE ACTIVO

Obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción <u>la empresa espera</u> <u>desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro</u>.

A estos efectos, se entienden incluidas las provisiones.

(MCC, 4°, 2, PGC 2007)



DEFINICIÓN DE PATRIMONIO NETO, DEPENDIENDO DE LA DE ACTIVO Y PASIVO

Considerado como la parte residual de los activos de la empresa, una vez deducidos todos sus pasivos.

(MCC, 4°,3, PGC 2007)



A su vez, las definiciones de INGRESOS y GASTOS dependen de las de ACTIVOS y PASIVOS.



CONCEPTO DE ACTIVO PRINCIPAL CONCEPTO DE LA CONTABILIDAD



ENFOQUE "ACTIVOS/PASIVOS" DEL MARCO CONCEPTUAL



Conceptos de ingresos y gastos dependientes de los de activos y pasivos.



Prioridad de la exposición de la posición económico-financiera, concretada en

A = P + PN

sobre el cálculo del resultado.



El resultado se determina por diferencia entre dos posiciones netas consecutivas, excluyendo operaciones con la propiedad.



BALANCE Y DETERMINACIÓN DEL RESULTADO GLOBAL EN EL MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD (Marco Conceptual del FASB, IASB, ASB, Circular 4/2004 del Banco de España, PGC y PGC de PYMES 2007, entre otros)

DETERMINACIÓN BALANCE DEL RESULTADO GLOBAL VALORACIÓN AUTÓNOMA DE VARIACIONES EN LA VALORACIÓN AUTÓNOMA DE ACTIVOS Y PASIVOS QUE AFECTAN A NETO ACTIVOS Y PASIVOS QUE AFECTA A NETO NO RELACIONADOS CON OPERACIONES CON LOS PROPIETARIOS Patrimonio Neto al inicio del período t (PN, __,) Aumentos de Neto no relacionados + Incremento en el valor de los Activos en el período t con operaciones con la propiedad + Disminución en el valor de los Pasivos en el período t **INGRESOS** Disminuciones de Neto no relacionados - Disminución en el valor de los Activos en el período t con operaciones con la propiedad - Incremento en el valor los Pasivos en el período t **GASTOS** = Patrimonio Neto al final del período t (PN,) **RESULTADO GLOBAL** $RG_t = (PN_t - PN_{t-1}) \pm Operaciones con los propietarios$

Fuente: elaboración propia, a partir del Marco Conceptual.





RESULTADO GLOBAL (COMPREHENSIVE INCOME)

Orientado a los Inversores (Usuarios de referencia en el Marco Conceptual)





ORIENTACIÓN DE LOS SISTEMAS CONTABLES



Sistemas contables orientados al CONTROL [ESPAÑA y países de la Europa Continental]:

- ► Información dirigida a propietarios y acreedores.
- **▶**Objetivo: rendición de cuentas y control.
- ►Influencia fiscal.
- **▶**Protección patrimonial.

Sistemas contables orientados a la PREDICCIÓN

[IASB (internacional), FASB (USA), ASB (Gran Bretaña), entre otros]:

- ▶Información dirigida a inversores y analistas.
- ▶ Objetivo: evaluación de la situación presente y futura de la empresa.
- ► Separación contabilidad/fiscalidad.
- ▶ Protección del mercado.





CONCRECIÓN DEL RESULTADO GLOBAL DE ACUERDO CON EL PGC 2007

RESULTADO NETO (NET INCOME) O RESULTADO DEL EJERCICIO [CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS]

- ± Cambios en el valor de determinados activos y pasivos que se reconocen directamente en el patrimonio neto:
 - ▶ Diferencias de conversión en moneda extranjera (surgen al convertir las cuentas anuales de la moneda funcional -distinta del euro- a la moneda de presentación -euro-). Caso excepcional en cuentas individuales y circunstancia habitual en cuentas consolidadas.
 - ▶ Instrumentos financieros ("activos financieros <u>disponibles</u> para la venta" y "pasivos financieros a valor razonable con cambios en patrimonio neto").
 - ► Activos no corrientes y pasivos vinculados, <u>mantenidos</u> para la venta.
 - ► Coberturas ("coberturas de flujos de efectivo" y "cobertura por inversión neta en el extranjero").
 - ▶ Retribuciones a los empleados por planes prestación definida.
 - ► Subvenciones, donaciones y legados.
- ± Efecto impositivo de los anteriores cambios de valor.
- ± Reciclado o Transferencias a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias de los anteriores cambios de valor, reconocidos inicialmente en el Patrimonio Neto, cuando se realicen los mismos por baja, deterioro o enajenación de los correspondientes activos y pasivos asociados.
- ± Efecto impositivo de las transferencias a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.
- = RESULTADO GLOBAL (COMPREHENSIVE INCOME) O TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS [ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS]

Fuente: elaboración propia, a partir del PGC 2007.



CASO ILUSTRATIVO DE TRANSFERENCIAS A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS DESDE EL ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO (PARTE A: ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS) (PGC 2007)

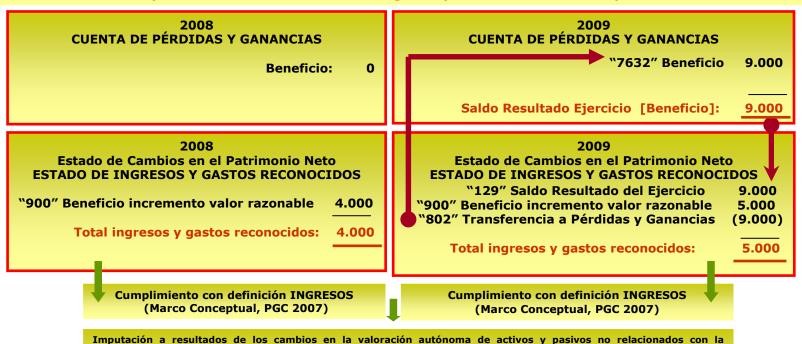
31-Diciembre-2008: incremento de 4.000 en valor razonable de unas acciones clasificadas como "disponibles para la venta" (NRV 9ª, 2.6.2 del PGC 2007), que adquirimos a un valor razonable de 10.000.

12-Agosto-2009: se venden dichas acciones a un valor razonable de 19.000.

RECICLADO (RECYCLING)

TRANSFERENCIAS A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS DESDE EL ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS

-Cumplimiento con las Definiciones de Ingresos y Gastos del Marco Conceptual-



propiedad, con lo que el resultado global o el total de ingresos y gastos reconocidos capta para cada ejercicio

económico las variaciones en el patrimonio neto realmente acontecidas en el mismo, no relacionadas con operaciones con los propietarios; en el ejemplo, 3.000 el año 2008 y 5.000 el año 2009, sin esperar al momento de la realización coincidiendo con el año del final del período de tenencia de los activos y pasivos correspondientes.

Fuente: elaboración propia, a partir del PGC 2007.



ALCANCE DE LA REVELACIÓN DEL RESULTADO GLOBAL Y LA FORMULACIÓN DEL ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO EN ESPAÑA

CUENTAS CONSOLIDADAS DE LAS COTIZADAS

(Art. 43-bis del Código de Comercio) NIC 1 DEL IASB (revisada en 2007)

Con la revisión de dicha NIC se eliminó la alternativa de revelar el resultado global en el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto.
 El resultado global ha de revelarse obligatoriamente en el Estado de Resultados Globales - Statement of Comprehensive Income, para lo que las empresas podrán optar por presentar únicamente dicho estado contable, que integra la tradicional Cuenta de Pérdidas y Ganancias - Income Statement-, o presentar de forma desglosada esta última, pero inmediatamente después el Statement of Comprehensive Income, que la integra.
 [Formatos flexibles]

CUENTAS CONSOLIDADAS DE LAS NO COTIZADAS

(Art. 43-bis Código Comercio)

OPCIÓN 1

Lo contemplado para las Cuentas Consolidadas de las Cotizadas

OPCIÓN 2

Normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas recogidas

en el Código de Comercio así como en las disposiciones de desarrollo.

Desarrollo de normas complementarias del nuevo PGC: Normas formulación de las cuentas anuales consolidadas (Nota del ICAC)

CUENTAS INDIVIDUALES DE LAS COTIZADAS Y NO COTIZADAS

PGC 2007 (convergencia con las NIIF del IASB)

Dos Formatos Obligatorios (Modelos Normales y Abreviados):

- A. Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos (destinado a revelar exclusivamente el resultado global).
- B. Estado Total de Cambios en el Patrimonio Neto (integra todos los cambios en el patrimonio neto).

[Formatos rígidos]

Explicar en la memoria los cambios en el patrimonio neto.

-Futuras adaptaciones sectoriales y resoluciones del ICAC sobre el nuevo PGC-

CUENTAS CONSOLIDADAS E INDIVIDUALES DE LAS ENTIDADES FINANCIERAS

Circular 4/2004 del Banco de España (convergencia con las NIIF del IASB)

Formato Obligatorio:

Estado de Cambios en el Patrimonio Neto (destinado a revelar exclusivamente el resultado global).

[Formato rígido]

Explicar en la memoria todos los cambios en el patrimonio neto, en particular, los no revelados en el anterior estado.

CUENTAS DE LAS PYMES

PGC de PYMES (convergencia con las NIIF del IASB)

Un solo formato obligatorio:

Estado de Cambios en el Patrimonio Neto (destinado a revelar todos los cambios en el patrimonio neto)

Han de incluirse en él aquellos resultados que se reconocen directamente en el patrimonio neto, pero sin explicitar el resultado global, por lo que no existen los Grupos 8 y 9 del PGC 2007.

[Formato rígido]

Explicar en la memoria los cambios en el patrimonio neto.



LA FORMULACIÓN DEL ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO Y LA REVELACIÓN DEL RESULTADO GLOBAL SEGÚN EL PGC 2007

TERCERA PARTE DEL PGC 2007 NORMAS DE ELABORACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES 8a Estado de Cambios en el Patrimonio Neto

PARTE A)

ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS

Otras posibles denominaciones: Estado de Resultados Globales Statement of Comprehensive Income

INTEGRA EL RESULTADO DEL EJERCICIO (CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS) Y LOS GASTOS E INGRESOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE A PATRIMONIO NETO, JUNTO CON LAS TRANSFERENCIAS A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS Y EL EFECTO IMPOSITIVO CORRESPONDIENTE.



RESULTADO DEL EJERCICIO
DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y
GANANCIAS
[Epígrafe A]



INGRESOS Y GASTOS QUE SEGÚN LAS NRV DEBAN IMPUTARSE DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO NETO [Epígrafe B]



TRASFERENCIAS A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS SEGÚN LO DISPUESTO EN EL PGC [Epígrafe C]

PARA SU FORMULACIÓN HABRÁ QUE TENER EN CUENTA



LOS INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO NETO Y LAS TRANSFERENCIAS A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS DEBEN REGISTRARSE POR SU IMPORTE BRUTO, MOSTRANDO EN PARTIDA SEPARADA EL EFECTO IMPOSITIVO.

SE CREARÁ EL EPÍGRAFE "Activos no corrientes y pasivos vinculados, mantenidos para la venta" DENTRO DE LA AGRUPACIÓN B. "Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto" y C. "Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias" PARA INFORMAR DE LOS CAMBIOS EN LA VALORACIÓN QUE DEBAN REGISTRARSE EN EL PATRIMONIO NETO RELACIONADOS CON ACTIVOS QUE LA EMPRESA HAYA CLASIFICADO COMO MANTENIDOS PARA LA VENTA Y LOS PASIVOS ASOCIADOS A LOS MISMOS.

SE CREARÁ EL EPÍGRAFE "Diferencias de conversión" DENTRO DE LA AGRUPACIÓN B. "Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto", y C. "Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias" EN EL CASO EXCEPCIONAL QUE LA MONEDA O MONEDAS FUNCIONALES DE LA EMPRESA FUERAN DISTINTAS DEL EURO PARA INFORMAR DE LAS DIFERENCIAS SURGIDAS AL CONVERTIR LA MONEDA O MONEDAS FUNCIONALES (DISTINTAS DEL EURO) A LA MONEDA DE PRESENTACIÓN (EURO).



A) ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL......DE 200X

Nº Cuentas		Notas en la memoria	200X	200X-1
	A) RESULTADO DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS			
	INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO			
	I. Por valoración de instrumentos financieros			
(800),(89),900, 991,992	1. Activos financieros disponibles para la venta			
	2. Otros ingresos/gastos			
(810),910	II. Por coberturas de flujos de efectivo			
94	III. Subvenciones, donaciones y legados recibidos			
(85),95	IV. Por ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes			
(8300)*,8301*, (833),834, 835,838	V. Efecto impositivo			
	B) TOTAL INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE EN EL PATRIMONIO NETO (I+II+III+IV+V)			
	TRANSFERENCIAS A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS			
	VI. Por valoración de instrumentos financieros			
(802), 902,993,994	1. Activos financieros disponibles para la venta			
	2. Otros ingresos/gastos			
(812),912	VII. Por coberturas de flujos de efectivo			
(84)	VIII. Subvenciones, donaciones y legados recibidos			
8301*, (836) (837)	IX. Efecto impositivo			
	C) TOTAL TRANSFERENCIAS A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS (VI+VII+VIII+IX)			
	TOTAL INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A+B+C)			

^{*} Su signo puede ser positivo o negativo.

Fuente: elaboración propia, con presentación adaptada al Modelo Normal del PGC2007.



LA FORMULACIÓN DEL ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO Y LA REVELACIÓN DEL RESULTADO GLOBAL SEGÚN EL PGC 2007

TERCERA PARTE DEL PGC 2007 NORMAS DE ELABORACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES 8a Estado de Cambios en el Patrimonio Neto

PARTE B)

ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO Statement of Changes in Equity

INFORMA DE TODOS LOS CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO



EL SALDO TOTAL
DE LOS INGRESOS Y
GASTOS RECONOCIDOS
(PARTE A)
[Epígrafes B.I y D.I]



VARIACIONES EN PATRIMONIO NETO POR OPERACIONES CON LOS SOCIOS O PROPIETARIOS CUANDO ACTÚEN COMO TALES

Ejemplo:

Ampliaciones/reducciones de capital
Distribución de dividendos
Operaciones con acciones propias
[Epígrafes B. II y D.II]



EL RESTO DE VARIACIONES EN LOS FONDOS PROPIOS

<u>Ejemplo</u>:

Traspasos o reclasificaciones entre cuentas de reservas
Aplicación del resultado del ejercicio a reservas
[Epígrafes B.III y D.III]



AJUSTES EN PATRIMONIO NETO
POR CAMBIOS EN CRITERIOS
CONTABLES Y ERRORES
Ejercicio anterior al comparativo:
Epígrafes A.I y A.II
Ejercicio comparativo:
Epígrafe C.I y C.II

PARA SU FORMULACIÓN HABRÁ QUE TENER EN CUENTA



EL RESULTADO CORRESPONDIENTE A UN EJERCICIO SE TRASLADARÁ EN EL EJERCICIO SIGUIENTE A LA COLUMNA RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

LA APLICACIÓN QUE EN UN EJERCICIO SE REALIZA DEL RESULTADO DEL EJERCICIO ANTERIOR HA DE QUEDAR REFLEJADO EN:

- LA PARTIDA 2. "Distribuciones de dividendos" DEL EPÍGRAFE B.II "Operaciones con socios y propietarios".
- EL EPÍGRAFE B.III "Otras variaciones en el patrimonio neto", POR LAS RESTANTES APLICACIONES QUE SUPONGAN RECLASIFICACIONES DE PARTIDAS DE PATRIMONIO NETO.





LA FORMULACIÓN DEL ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO Y LA REVELACIÓN DEL RESULTADO GLOBAL EN EL PGC 2007

B) ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL......DE 200X

(Hoja 1/2)

	Escriturado 100 101 102	No Exigido (1030) (1040)	Prima de emisión 110	Reservas 112 113 1140 1141 1142 1143 1144 115 119	(Acciones y participaciones en patrimonio propias) (108) (109)	Resultados de ejercicios anteriores 120 (121) [129 del ejercicio anterior]	Otras aportaciones de socios 118	Resultado del ejercicio [129 del ejercicio actual]	(Dividendos a cuenta) (557)	Otros instrumentos de patrimonio 111	Ajustes por cambios de valor 133 134 135 136 137	Subvenciones, donaciones y legados recibidos 130 131 132	TOTAL
A. SALDO, FINAL DEL AÑO 200X-2. 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-1													
I. Total ingresos y gastos reconocidos II. Operaciones con socios o propietarios													
 Aumentos de capital													
6. Incremento (reducción) de patrimonio neto resultante de una combinación de negocios													
C. SALDO, FINAL DEL AÑO 200X-1													



LA FORMULACIÓN DEL ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO Y LA REVELACIÓN DEL RESULTADO GLOBAL EN EL PGC 2007

ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL......DE 200X

(Hoja 2/2)

	Capita	al .		Reservas		Resultados					Ajustes		
	Escriturado 100 101 102	No Exigido (1030) (1040)	Prima de emisión 110	112 113 1140 1141 1142 1143 1144 115 119	(Acciones y participaciones en patrimonio propias) (108) (109)	de ejercicios anteriores 120 (121) [129 del ejercicio anterior]	Otras aportaciones de socios 118	Resultado del ejercicio [129 del ejercicio actual]	(Dividendos a cuenta) (557)	Otros instrumentos de patrimonio 111	por cambios de valor 133 134 135 136 137	Subvenciones, donaciones y legados recibidos 130 131 132	тота
C. SALDO, FINAL DEL AÑO 200X-1	TO COOL BOX DOS BOX DOS BOX BOX DOS BOX	aa saa saa soo soo soo soo s	00 00 00 00 00 00 00 00 00					NO 100 100 100 100 100 100 100 100 100 10					
I. Ajustes por cambios de criterio 200X-1													
II. Ajustes por errores 200X-1													
D. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL AÑO 200X													
I. Total ingresos y gastos reconocidos													
II. Operaciones con socios o propietarios													
1. Aumentos de capital													
III. Otras variaciones del patrimonio neto													
E. SALDO, AL FINAL DEL AÑO 200X													

Fuente: elaboración propia, con presentación adaptada al Modelo Normal del PGC 2007, incluyendo los números de cuentas para facilitar su formulación.



UNA NUEVA CONFIGURACIÓN DE LA RIQUEZA NETA PARA LA PROPIEDAD MÁS ALLÁ DE LOS TRADICIONALES FONDOS PROPIOS





NUEVAS LIMITACIONES A LA DISTRIBUCIÓN DE BENEFICIOS QUE ORIGINA LA REFORMA CONTABLE

- No se pueden distribuir los beneficios imputados directamente a patrimonio neto (los que se incorporan a través del Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos), tales como los ajustes originados en los activos financieros disponibles para la venta o los asociados a las coberturas de flujos de efectivo.
- Se <u>prohíbe la distribución de beneficios a menos que las reservas disponibles</u> <u>sean como mínimo igual a los gastos de investigación y desarrollo</u> en el activo del balance.
- Se debe dotar una reserva indisponible equivalente al Fondo de Comercio que figure en el balance. Dicha reserva ha de dotarse mediante la distribución de los beneficios del ejercicio, al menos un 5% anual sobre el valor en libros del fondo de comercio, y si el beneficio no fuese suficiente han de emplearse reservas de libre disposición.

Fuente: elaboración propia, conforme a la Ley 16/2007 que regula la reforma contable.



CAUSAS DE REDUCCIÓN DEL CAPITAL SOCIAL Y DISOLUCIÓN

No cambian los límites legales que activan las obligaciones de reducción de capital y disolución:

- Si "PATRIMONIO NETO" < 2/3 Capital social: reducción de capital hasta restablecer el equilibrio salvo que se aporten fondos equivalentes en el plazo de un año.
- Si "PATRIMONIO NETO" < 1/2 Capital social: disolución salvo que el capital social aumente o se reduzca en la medida suficiente.

Como acabamos de señalar, no cambian los límites legales, <u>pero el</u> "PATRIMONIO NETO", tal como vimos, <u>puede variar al incluir en él elementos</u> novedosos como los ajustes por cambios de valor y subvenciones donaciones y <u>legados</u>, con lo que <u>una sociedad que cumplía antes con los referidos límites legales, puede que no los cumpla ahora, y viceversa.</u>

Fuente: elaboración propia, conforme a la Ley 16/2007 que regula la reforma contable.

Para profundizar en el estudio de las causas de reducción de capital, disolución y reparto del beneficio, particularmente con la aprobación del RDL 10/2008 en un contexto de crisis económica, puede resultar de interés la consulta del trabajo:

CARRO ARANA, M. M. y SOUSA FERNÁNDEZ, F. (2009): "Impacto del RDL 10/2008 en la reducción de capital, disolución y reparto del beneficio en un contexto de crisis económica", *Partida Doble,* artículo aceptado para su publicación en próximo número en la primera mitad del 2009.



CASO 1

A una empresa se le concede a primeros de enero de 2008 una subvención no reintegrable por un valor razonable de 10.000 €, que se abonan en la cuenta corriente bancaria, y está destinada a financiar un programa que generará gastos futuros, de tal modo que la financiación de los mismos por dicha subvención es de 4.000 € el año de su concesión y 6.000 € el siguiente. Tipo impositivo 30%.

2 enero 2008

	Devengo subvención	
10.000	4708 Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas a 942 Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados	10.000
10.000	572 Bancos e instituciones de crédito, c/c vista € a 4708 Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	10.000
	Reconocimiento impuesto diferido	
3.000	8301 Impuesto diferido a 479 Pasivos por diferencias temporarias imponibles	3.000

Fuente: elaboración propia, según el PGC 2007.



31 diciembre 2008

B 1 1 1/		
Regularizacion	SUBVENCION	reconocida inicialmente
itegular izacion	Subvencion	i cconocida inficialificate

	Regularización subvención reconocida iniciamente	
10.000	942 Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados	
	a 132 Otras subvenciones, donaciones y legados	10.000
	Regularización impuesto diferido reconocido inicialmente	
3.000	132 Otras subvenciones, donaciones y legados a 8301 Impuesto diferido	3.000
	Transferencia (Imputación) a pérdidas y ganancias de los ingresos del año 2008	
4.000	842 Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados a 747 Otras Subvenciones, donaciones y legados	
	transferidos al resultado del ejercicio	4.000
	_ Impuesto diferido por transferencia de ingresos a pérdidas y ganancias del año 2008 _	
1.200	479 Pasivos por diferencias temporarias imponibles a 8301 Impuesto diferido	1.200
	Regularización de la transferencia a pérdidas y ganancias del año 2008	
4.000	132 Otras subvenciones, donaciones y legados a 842 Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados	4.000
Regula	rización del impuesto diferido por transferencia de ingresos a pérdidas y ganancias del a	ño 2008
1.200	8301 Impuesto diferido a 132 Otras subvenciones, donaciones y legados	1.200
	Regularización de los ingresos imputados a pérdidas y ganancias del año 2008	
4.000	747 Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio	4 000
	a 129 Resultado del ejercicio	4.000

Fuente: elaboración propia, según el PGC 2007.



Movimientos en el ejercicio 2008 de la cuenta "Otras subvenciones, donaciones y legados"

D 132 Otras subv	venciones	, donaciones y legados	н
Efecto impositivo sobre valor reconocido inicialmente	3.000	Valor reconocido inicialmente	10.000
Transferencia a pérdidas y ganancias	4.000	Efecto impositivo de la transferencia a pérdidas y ganancias	1.200
Saldo de cierre	4.200		
	11.200		11.200

Fuente: elaboración propia, conforme al PGC 2007.



BALANCE DE SITUACIÓN AL CIERRE DEL EJERCICIO 2008

Nº Cuentas	ACTIVO	2008	Nº Cuentas	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	2008
				A) PATRIMONIO NETO	
			132	A-3) SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS	4.200
				B) PASIVO NO CORRIENTE	
			479	IV. Pasivos por impuesto diferido	1.800

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2008

No		(Debe) Haber
Cuentas		2008
	A) OPERACIONES CONTINUADAS	
	5. Otros ingresos de la explotación	
747	b. Subvenciones de la explotación incorporadas al resultado del ejercicio	4.000
(6300)	17. Impuesto sobre beneficios	(1.200)

Desglose de la liquidación del impuesto 2008

RECICLADO (4.000) 4.000 -RECYCLING- 1.200 (1.200)

ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2008

A) ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBFE DE 2.008

Nº Cuentas		2008
129	A) RESULTADO DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	2.800
	INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO	
942	III. Subvenciones, donaciones y legados	10.000
(8301)	V. Efecto impositivo	(3.000)
	B) TOTAL INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO NETO	7.000
	TRANSFERENCIAS A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	
(842)	VIII. Subvenciones, donaciones y legados	(4.000)
8301	IX. Efecto impositivo	1.200
	C) TOTAL TRANSFERENCIAS A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	(2.800)
	TOTAL INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A+B+C)	7.000



Para profundizar en el marco normativo y el análisis técnico Reciclado de Partidas, tanto desde una perspectiva internacional, como referido al caso español tras la reforma contable del 2007, puede resultar de interés la consulta del trabajo:

SOUSA FERNÁNDEZ, F. (2009): "El Reciclado de Partidas ante la Formulación del Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos del PGC 2007: Perspectiva Internacional, Marco Normativo y Análisis Técnico", Revista de Contabilidad y Tributación, CEF, artículo aceptado para su publicación en próximo número en el año 2009.

B) ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2008

	Capit	al										
	Escriturado 100 101 102	No Exigido (1030) (1040)	Prima de emisión 110	Reservas 112 113 1140 1141 1142 1143 1144 115 119	(Acciones y participaciones en patrimonio propias) (108) (109)	Resultados de ejercicios anteriores 120 (121) [129 del ejercicio anterior]	Otras	Resultado del Ejercicio. [129 del ejercicio actual]	Otros instrumentos de patrimonio 111	Ajustes por cambios de valor 133 134 135 136 137	legauos	TOTAL
SALDO, FINAL DEL AÑO 2007												0
I. Total ingresos y gastos reconocidos								2.800			4.200	7.000
SALDO, FINAL DEL AÑO 2008								2.800			4.200	7.000



31 diciembre 2009

	Transferencia (Imputación) a pérdidas y ganancias de los ingresos del año 2009	
6.000	842 Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados	
	747 Otras subvenciones, donaciones y legados	
	traspasadas a resultado del ejercicio	6.000
	Impuesto diferido por transferencia de ingresos a pérdidas y ganancias del año 2009	
1.800	479 Pasivos por diferencias temporarias imponibles	
	a 8301 Impuesto diferido	1.800
	Regularización de la transferencia a pérdidas y ganancias del año 2009	
6.000	132 Otras subvenciones, donaciones y legados	
	842 Transferencia de otras subvenciones,	
	donaciones y legados	6.000
Regi	larización del impuesto diferido por transferencia de ingresos a pérdidas y ganancias del año	2009
1.800	8301 Impuesto diferido	
	a 132 Otras subvenciones, donaciones y legados	1.800
	Regularización de los ingresos imputados a pérdidas y ganancias del año 2009	
6.000	747 Otras subvenciones, donaciones y legados traspasados	
	a resultado del ejercicio	
	129 Resultado del ejercicio	6.000

Fuente: elaboración propia, conforme al PGC 2007.



Movimientos en el ejercicio 2009 de la cuenta "Otras subvenciones, donaciones y legados"

D 132 Otras s	ubvenciones	, donaciones y legados	н				
Transferencia a pérdidas y ganancias 6.000 Saldo inicial Efecto impositivo de la transferencia a pérdidas y ganancias y ganancias 1.800							
Saldo de cierre	0						
	6.000		6.000				

Fuente: elaboración propia, conforme al PGC 2007.



BALANCE DE SITUACIÓN AL CIERRE DEL EJERCICIO 2009

Nº Cuentas	ACTIVO	2008	Nº Cuentas	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	2009
				A) PATRIMONIO NETO	
			132	A-3) SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS	0
				B) PASIVO NO CORRIENTE	
			479	IV. Pasivos por impuesto diferido	0

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2009

No		(Debe) Haber
Cuentas		2009
	A) OPERACIONES CONTINUADAS	
	5. Otros ingresos de la explotación	
747	b. Subvenciones de la explotación incorporadas al resultado del ejercicio	6.000
(6300)	17. Impuesto sobre beneficios	(1.800)

Desglose de la liquidación del impuesto 2009

RECICLADO -RECYCLING-

(6.000) 1.800 6.000 (1.800)

ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2009

A) ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2.009

Nº Cuentas		2009
129	A) RESULTADO DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	4.200
	Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio	
942	III. Subvenciones, donaciones y legados	0
(8301)	V. Efecto impositivo	0
	B) TOTAL INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO NETO	0
	TRANSFERENCIAS A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	
(842)	VIII. Subvenciones, donaciones y legados	(6.000)
8301	IX. Efecto impositivo	1.800
	C) TOTAL TRANSFERENCIAS A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	(4.200)
	TOTAL INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A+B+C)	0



B) ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2009 (Suponiendo la aplicación a reservas del beneficio que genera la operación en estudio)

	Capita	al										
	Escriturado 100 101 102	No Exigido (1030) (1040)	Reservas 112 113 1140 1141 1142 1143 1144 115 119	(Acciones y participaciones en patrimonio propias) (108) (109)	Resultados de ejercicios anteriores 120 (121) [129 del ejercicio anterior]	Otras	Resultado del Ejercicio. [129 del ejercicio actual]	(Dividendos a cuenta) (557)	Otros instrumentos de patrimonio 111	Ajustes por cambios de valor 133 134 135 136 137	Subvenciones, donaciones y legados recibidos 130 131 132	
SALDO, FINAL AÑO 2008					2.800						4.200	7.000
I. Total ingresos y gastos reconocidos							4.200				(4.200)	0
III Otras variaciones patrimonio neto			2.800		(2.800)							0
SALDO, FINAL AÑO 2009			2.800		0		4.200				0	7.000



CASO 2

Una empresa adquirió en la Bolsa de Madrid el 13 de septiembre de 2008 un paquete de acciones, que clasifica a efectos de valoración en el categoría residual de "activos financieros disponibles para la venta" conforme a la NRV 9, 2.6, PGC 2007, cuyo valor razonable ascendió a 5.900 €, más unos gastos de transacción (MCC, 6º,8, PGC 2007) de 100 €, que se cargan en cuenta corriente bancaria.

Asimismo, se sabe que su valor razonable al cierre del ejercicio 2008 ascendió a 7.000 €, y se estiman unos gastos de transacción de 180 € en el supuesto de que se enajenase a dicha fecha.

Por último, se vende dicho paquete de acciones en la Bolsa de Madrid el 1 de abril de 2009 en 7.700 € incurriendo en unos gastos de transacción de 200 € (NRV 9ª, 2.9), con abono del líquido en cuenta corriente bancaria.

Impuesto sobre beneficios 30%.

13 septiembre 2008

	Reconocimiento inicial	
6.000	250 Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	
	a 572 Bancos e instituciones de crédito, c/c vista, euros	6.000
	31 diciembre 2008	
	Incremento del valor razonable	
1.000	250 Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	
	a 900 Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	1.000
Fuente: elabor	ación propia, conforme al PGC 2007.	



31 diciembre 2008

300	8301 Impuesto diferido	
	a 479 Pasivos por diferencias temporarias imponibles	300

Regularización del incremento en el valor razonable en el ejercicio 2008

1.000	900 Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	
	a 133 Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	000

Regularización del impuesto diferido por incremento en el valor razonable en el ejercicio 2008

300	133 Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	
	a 8301 Impuesto diferido	300

Fuente: elaboración propia, conforme al PGC 2007.



BALANCE DE SITUACIÓN AL CIERRE DEL EJERCICIO 2008

Nº Cuentas	ACTIVO	2008	Nº Cuentas	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	2008			
	A) ACTIVO NO CORRIENTE			A) PATRIMONIO NETO				
	V. INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO			A-2) AJUSTES POR CAMBIOS DE VALOR				
250	1. Instrumentos de patrimonio	6.000 + 1.000	133	I. Activos financieros disponibles para la venta	700			
				B) PASIVO NO CORRIENTE				
			479	IV. Pasivos por impuesto diferido	300			

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2008

NO SE VE AFECTADA POR LA OPERACIÓN EN ESTUDIO EN EL EJERCICIO 2008

NO PROCEDE RECICLADO DE PARTIDAS

ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2008

A) ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2.008

Nº Cuentas		2008
129	A) RESULTADO DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	V o
	INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO	
	I. Por valoración de instrumentos financieros	
900	1. Activos financieros disponibles para la venta	1.000
(8301)	V. Efecto impositivo	(300)
	B) TOTAL INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO NETO	700
	C) TOTAL TRANSFERENCIAS A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	
	TOTAL INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS	700



B) ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2008

	Escriturado 100 101 102	Prima de emisión 110	Reservas 112 113 1140 1141 1142 1143 1144 115 119	(Acciones y	anteriores	0	Resultado del ejercicio [129 del ejercicio actual]	Otros instrumentos de patrimonio 111	Ajustes por cambios de valor 133 134 135 136 137	
I. Total ingresos y gastos reconocidos									700	700
SALDO, FINAL DEL AÑO 2008									700	700



1 abril 2009, o en su caso, 31 de diciembre de 2009

Incremento del valor razonable, neto de costes de transacción

		_
500	250 Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	
	a 900 Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	500
	Venta y cobro del paquete de acciones	
7.500	572 Bancos e instituciones de crédito c/c a la vista, euros	
	a 250 Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	7.500
	Reconocimiento impuesto diferido por incremento en el valor razonable	
150	8301 Impuesto diferido	
	a 479 Pasivos por diferencias temporarias imponibles	150
	Regularización del incremento en el valor razonable en el ejercicio 2009	
500	900 Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	
	a 133 Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	500
R	egularización del impuesto diferido por incremento en el valor razonable en el ejercicio 2009	
150	133 Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	
	a 8301 Impuesto diferido	150
Fuente: ela	poración propia, con presentación adaptada al PGC 2007.	



	Typestavancia dal hanoficia a névdida a y ganancia a	
	Transferencia del beneficio a pérdidas y ganancias	Γ
1.500	902 Transferencia de honoficias en activos dignonibles	
1.500	802 Transferencia de beneficios en activos disponibles	
	para la venta	
	7632 Beneficios de disponibles para la venta	1.500
	•	
	Regularización de la transferencia del beneficio a pérdidas y ganancias	
1.500	133 Ajustes por valoración en activos financieros disponibles	
	para la venta	
	a 802 Transferencia de beneficios en activos disponibles	
	•	
	para la venta	1.500
	Cancelación del impuesto diferido por transferencia del beneficio a pérdidas y ganancias	<u> </u>
450	479 Pasivos por diferencias temporarias imponibles	
	a 8301 Impuesto diferido	450
	a 6501 Impuesto unendo	750
	Regularización impuesto diferido por transferencia del beneficio a pérdidas y ganancias	ı
450	8301 Impuesto diferido	
	a 133 Ajustes por valoración en activos financieros	
	disponibles para la venta	450
	uispoilibles para la velita	450
	Regularización del beneficio con el resultado del ejercicio	
1.500	7632 Beneficios de disponibles para la venta	
1.500	·	1 500
	a 129 Resultado del ejercicio	1.500



BALANCE DE SITUACIÓN AL CIERRE DEL EJERCICIO 2009

	5,12,1102 52			DEL ESERCICIO 2005	
Nº Cuentas	ACTIVO	2009	Nº Cuentas	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	2009
	A) ACTIVO NO CORRIENTE			A) PATRIMONIO NETO	
	V. INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO			A-2) AJUSTES POR CAMBIOS DE VALOR	
250	1. Instrumentos de patrimonio	0	133	I. Activos financieros disponibles para la venta	0
				B) PASIVO NO CORRIENTE	
			479	IV. Pasivos por impuesto diferido	0

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2009

No				(Debe)	Haber					
Cuentas				20	009					
	A) OPERACIONES CONTINUADAS									
	14. Variación de valor razonable de instrumentos financieros									
7632	b. Imputación al resultado del ejercicio disponibles para la venta		1.000 + 500							
(6300)	17. Impuesto sobre beneficios		(300) + (150)							
Des	glose de la liquidación del impuesto 2009	RECICLADO	(1.0	000)	700					

ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2009

A) ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICI MBRE DE 2009

Nº Cuentas		2009
129	A) RESULTADO DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	1.050
	INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO	
	I. Por valoración de activos y pasivos	
900	1. Ingresos/gastos de activos financieros disponibles para la venta	500
	B) TOTAL INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO NETO	500
	TRANSFERENCIAS A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	
	VI. Por valoración de activos y pasivos	
(802)	1. Ingresos/gastos de activos financieros disponibles para la venta	(1.500)
8301	IX. Efecto impositivo	300
	C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias	(1.200)
	TOTAL INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (B)	350



B) ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2009

	Escriturado 100 101 102	Prima de emisión 110	Reservas 112 113 1140 1141 1142 1143 1144 115 119	(Acciones y participaciones en patrimonio propias) (108) (109)	Resultados de ejercicios anteriores 120 (121) [129 del ejercicio anterior]	Resultado del ejercicio [129 del ejercicio actual]	(Dividendos a cuenta) (557)	Otros instrumento s de patrimonio 111	Ajustes por cambios de valor 133 134 135 136 137	Subvenciones, donaciones y legados recibidos 130 131	TOTAL
SALDO, FINAL DEL AÑO 2008									700		700
I. Total ingresos y gastos reconocidos						1.050			(700)		350
SALDO, FINAL DEL AÑO 2009						1.050			0		1.050



SUPUESTO 1

A continuación se facilita la composición del Patrimonio Neto conforme al Modelo Normal de Balance del PGC 2007 de FORO DE CONTABLES UNICAN S.A. a 31 de diciembre de 2009, cuyos valores están expresados en millones de euros, en el que incluimos los códigos y denominaciones de las cuentas y, en su caso, de las subcuentas adscritas a cada agrupación, y por motivos de simplicidad, obviamos las correspondientes notas en la memoria y la información comparativa del ejercicio 2008.

Fuente: elaboración propia, con presentación adaptada al PGC 2007.



FORO DE CONTABLES UNICAN S.A. Patrimonio Neto según Balance Normal a 31 de diciembre de 2009

PATRIMONIO NETO Y PASIVO					
A) PATRIMONIO NETO	66.232				
A-1) Fondos Propios	70.666				
I. Capital	38.528				
1. Capital escriturado	38.528				
100 Capital social	38.528				
II. Prima de emisión	6.795				
110 Prima de emisión o asunción	6.795				
III. Reservas	16.847				
1. Legal y estatutarias	8.978				
112 Reserva legal	7.706				
1141 Reservas estatutarias	1.272				
2. Otras reservas	7.869				
113 Reservas voluntarias	5.509				
119 Diferencias por ajuste de capital a euros	90				
1140 Reservas para acciones o participaciones de la sociedad dominante	1.770				
1143 Reserva por fondo de comercio	500				
IV. (Acciones y participaciones en patrimonio propias)	(770)				
(108) Acciones o participaciones propias en situaciones especiales	(770)				
VII. Resultado del ejercicio	9.034				
129 Resultado del ejercicio	9.034				
VIII. (Dividendo a cuenta)	(568)				
(557) Dividendo activo a cuenta	(568)				
IX. Otros instrumentos de patrimonio	800				
111 Patrimonio neto por emisión de instrumentos financieros compuestos	800				
A-2) Ajustes por cambio de valor	(4.434)				
I. Activos financieros disponibles para la venta	(5.678)				
(133) Ajustes por activos financieros para la venta	(5.678)				
II. Operaciones de cobertura	1.244				
1340 Cobertura de flujos de efectivo	1.244				

Fuente: elaboración propia, con presentación adaptada al PGC 2007.



- Por otra parte, se proporciona la siguiente información sobre los cambios en los fondos propios en el ejercicio 2010, tanto cualitativos como cuantitativos, expresados en millones de euros:
- 1. Se cambió de criterio contable para valorar las existencias, lo que supuso una disminución en el valor de las mismas y una reducción de las reservas voluntarias por 340. Asimismo, se detectó un error al valorar un activo financiero mantenido para negociar, que implica un aumento del valor razonable del mismo y el correspondiente incremento de las reservas voluntarias por 1.235.
- 2. Se realizó una ampliación de capital por 10.000. Los accionistas aportaron 6.500, con lo se reconocieron desembolsos no exigidos por el resto.
- 3. El resultado del ejercicio 2009 se aplicó del siguiente modo: 2.500 a dividendo definitivo, 904 a reservas legales, 542 a reservas estatutarias, 4.488 a reservas voluntarias, y 600 a reserva por fondo de comercio.
- 4. Se entregó a los accionistas un dividendo a cuenta de los resultados del ejercicio 2010 por 2.000.
- 5. El resultado del ejercicio 2010 ascendió a 11.255.
- 6. La sociedad adquiere un paquete de sus propias acciones por 2.035.
- 7. Los socios entregaron a la sociedad 6.000 en concepto de subvención no reintegrable.





130 "Subvenciones oficiales de capital": 1.200

R





R Regularización



O

TRABAJO A REALIZAR:

- FORMULAR ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS A 31 DE DICIEMBRE DE 2010 SEGÚN PGC 2007 (Modelo Normal).
- PATRIMONIO NETO A 31 DE DICIEMBRE DE 2010 SEGÚN PGC 2007 (Modelo Normal).
- PRESENTAR LA COMPOSICIÓN DEL PATRIMONIO NETO A 31 DE DICIEMBRE DE 2010 DE ACUERDO CON EL BALANCE SEGÚN PGC 2007 (Modelo Normal).



FORO DE CONTABLES UNICAN S.A.

ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2010

A) ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2010

(Millones de euros)

Nº Cuentas	(Himones de Caros)	2010
129	A) RESULTADO DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	11.255
	INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO	
	I. Por valoración de instrumentos financieros	2.378
(800),900	1. Activos financieros disponibles para la venta	2.378
(810),910	II. Por coberturas de flujos de efectivo	(3.411)
940	III. Subvenciones, donaciones y legados	1.200
8301*	V. Efecto impositivo	(50)
	B) TOTAL INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE EN EL PATRIMONIO NETO (I+II+III+V)	117
	TRANSFERENCIAS A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	
	VI. Por valoración de instrumentos financieros	(392)
(802), 902	1. Activos financieros disponibles para la venta	(392)
(812),912	VII. Por coberturas de flujos de efectivo	(220)
8301*	IX. Efecto impositivo	184
	C) TOTAL TRANSFERENCIA A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS (VI+VII+IX)	(428)
	TOTAL INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A+B+C)	10.944

^{*} Su signo puede ser positivo o negativo. Fuente: elaboración propia, con presentación adaptada al PGC 2007.



FORO DE CONTABLES UNICAN S.A.

B) ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2010 (Millones de euros)

	Capital										Ajustes		
	Escriturado 100	No Exigido (1030)	Prima de emisión 110	Reservas 112 113 1140 1141 1143 119	(Acciones y participaciones en patrimonio propias) (108)	Resultados de ejercicios anteriores. [129 del ejercicio anterior]	Otras aportaciones de socios 118	Resultado del Ejercicio. [129 del ejercicio actual]	(Dividendos a cuenta) (557)	Otros instrumentos de patrimonio 1110	por cambios de valor 133 1340	Subvenciones, donaciones y legados recibidos 130	TOTAL
A. SALDO, FINAL DEL AÑO 2009	38.528	-	6.795	16.847	(770)	9.034	-	-	(568)	800	(4.434)	-	66.232
I. Ajustes por cambios de criterio 2009	-	-	-	(340)	-	-	-	-	-	-	-	-	(340)
II. Ajustes por errores 2009	-			1.235				-	-	-	-	-	1.235
B. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL AÑO 2010	38.528	-	6.795	17.742	(770)	9.034	-	-	(568)	800	(4.434)	-	67.127
I. Total ingresos y gastos reconocidos	-	-	-	-	-	-	-	11.255	-	-	(1.151)	840	10.944
II. Operaciones con socios o propietarios	10.000	(3.500)	-	-	(2.035)	(2.500)	6.000	-	(1.432)	-	-	-	6.533
1. Aumentos de capital	10.000	(3.500)		-	-	-	-		-	-	-	-	6.500
4. (-) Distribución de dividendos	-	-	-	-	-	(2.500)	-	-	568 (2.000)	-	-	-	(3.932)
5. Operaciones con acciones o participaciones propias (netas)	-	-	-	-	(2.035)	-	-	-	-	-	-	-	(2.035)
8. Subvenciones concedidas por los socios	-	-	-	-	-	-	6.000	-	-	-	-	-	6.000
III. Otras variaciones del patrimonio neto	-	-	-	6.534	-	(6. 534)	-		-	-	-	-	-
1. Reserva legal	-	-		904	-	(904)	-	-	-	-	-	-	-
2. Reservas voluntarias	-			4.488	-	(4.488)	-	-			-	-	-
3. Reservas estatutarias	-		-	542	-	(542)	-	-	-	-	-	-	
4. Reserva por fondo de comercio	-			600		(600)		-	-		-	-	-
C. SALDO, FINAL DEL AÑO 2010	48.528	(3.500)	6.795	24.276	(2.805)	0	6.000	11.255	(2.000)	800	(5.585)	840	84.604

Fuente: elaboración propia, con presentación adaptada al PGC 2007.



MOVIMIENTOS DE LAS CUENTAS DEL SUBGRUPO 13 EN EL EJERCICIO 2010

D 133 Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta H								
Saldo inicial	5.678	Aumentos del valor razonable 5.612						
Disminuciones valor razonable	3.234	Transferencias de pérdidas a la cuenta de pérdidas y ganancias 897						
Transferencia de beneficios a la cuenta de pérdidas y ganancias	1.289	Efecto impositivo por transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias 118						
Efecto impositivo por cambios de valor en el ejercicio	713							
		Saldo de cierre 4.287						
	10.914	10.914						

Fuente: elaboración propia, adaptada al PGC 2007.

D 1340 Coberturas de flujos de efectivo							
Pérdidas por coberturas de flujos de efectivo	4.677	Saldo inicial	1.244				
Transferencia de beneficios a la cuenta de pérdidas y ganancias	1.210	Beneficios por coberturas de flujos de efectivo	1.266				
		Transferencia de pérdidas a la cuenta de pérdidas y ganancias	990				
		Efecto impositivo por pérdidas y ganancias	1.023				
		Efecto impositivo por transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias					
		Saldo de cierre	1.298				
	5.887		5.887				

Fuente: elaboración propia, adaptada al PGC 2007.



MOVIMIENTOS DE LAS CUENTAS DEL SUBGRUPO 13 EN EL EJERCICIO 2010

D 130 Subvenciones oficiales de capital						
Saldo inicial	0	Ingresos concesión subvención	1.200			
Efecto impositivo	360					
Saldo de cierre	840					
500 2 500 2 500 2 500 2 500 2	1.200		1.200			

Fuente: elaboración propia, adaptada al PGC 2007.

EXPLICACIÓN DEL IMPORTE A INCLUIR EN EL ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO PARA INFORMAR DEL TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS

1330 "Ajustes por activos financieros para la venta" [movimientos en el ejercicio]:
Abonos [5.612 + 897 + 118] - Cargos [3.234 + 1.289 + 713] = 1.391 (Incremento del Patrimonio Neto)

1340 "Ajustes por activos financieros para la venta" [movimientos en el ejercicio]:
Abonos [1.266 + 990+ 1.023 + 66] - Cargos [4.677 + 1.210] = - 2.542 (Disminución del Patrimonio Neto)

De acuerdo con el modelo de Estado Total de Cambios en el Patrimonio Neto, hemos de informar de forma conjunta en la columna "Ajustes por cambios de valor", entre otras, de las cuentas 133, y 134, con lo que el efecto conjunto de las dos supone en nuestro caso una disminución en el patrimonio Neto de 1.391 - 2.542 = -1.151

130 "Subvenciones oficiales de capital" [movimientos en el ejercicio]: Abonos [1.200] - Cargos [360] = 840 (Incremento del Patrimonio Neto)

Por último, como las cuentas del Subgrupo 13 captan los movimientos en el ejercicio de las cuentas de los Grupos 8 y 9 a través del proceso de regularización, y el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos integra el resultado del ejercicio de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, en nuestro caso 11.255, llegamos al RESULTADO GLOBAL de este modo:

TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS = 11.255 [resultado del ejercicio] -1.151 [ajustes por cambios de valor] + 840 [subvenciones] = 10.944, a revelar en el Estado Total de Cambios en el Patrimonio Neto, que obviamente ha de ser coincidente con el revelado en el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos.

Fuente: elaboración propia, adaptada al PGC 2007.



FORO DE CONTABLES UNICAN S.A.

Patrimonio Neto según Balance Normal a 31 de diciembre de 2010

PATRIMONIO NETO Y PASIVO	2010
A) PATRIMONIO NETO	84.604
A-1) Fondos Propios	89.349
I. Capital	45.028
1. Capital escriturado	48.528
100 Capital social	48.528
2. (Capital no exigido)	(3.500)
(1030) Socios por desembolsos no exigidos	(3.500)
II. Prima de emisión	6.795
110 Prima de emisión o asunción	6.795
III. Reservas	24.276
1. Legal y estatutarias	10.424
112 Reserva legal	8.610
1141 Reservas estatutarias	1.814
2. Otras reservas	13.852
113 Reservas voluntarias	10.892
119 Diferencias por ajuste de capital a euros	90
1140 Reservas para acciones o participaciones de la sociedad dominante	1.770
1143 Reserva por fondo de comercio	1.100
IV. (Acciones y participaciones en patrimonio propias)	(2.805)
(108) Acciones o participaciones propias en situaciones especiales	(2.805)
VI. Otras aportaciones de socios	6.000
118 Aportaciones de socios o propietarios	6.000
VII. Resultado del ejercicio	11.255
129 Resultado del ejercicio	11.255
VIII. Dividendo a cuenta	(2.000)
(557) Dividendo activo a cuenta	(2.000)
IX. Otros instrumentos de patrimonio	800
1110 Patrimonio neto por emisión de instrumentos financieros compuestos	800
A-2) Ajustes por cambio de valor	(5.585)
I. Activos financieros disponibles para la venta	(4.287)
(133) Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	(4.287)
II. Operaciones de cobertura	(1.298)
(1340) Cobertura de flujos de efectivo	(1.298)
A-3) Subvenciones, donaciones y legados	840
130 Subvenciones oficiales de capital	840



- Adopción del resultado global en un entorno como el español no familiarizado con el mismo, que motiva la incorporación a las cuentas anuales del Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos para su revelación. Asimismo, el Estado Total de Cambios en el Patrimonio Neto explica además del propio resultado global, el resto de cambios en el patrimonio neto.
- La incorporación de estos estados contables al modelo básico español supone un incremento de la relevancia informativa, en particular para los analistas e inversores, dado que de este modo, la magnitud resultado contable aparece más conectada con las oscilaciones de los precios de los títulos y los tipos de cambio.
- Asimismo, el contar con un estado contable que informe de todos los cambios en el patrimonio neto, además de suponer, como hemos señalado, un incremento de la relevancia informativa para los suministradores de capital-riesgo, usuarios de referencia en el Marco Conceptual, también reportará información útil desde la óptica de la protección patrimonial para los acreedores.
 - Por la naturaleza de las partidas que incorpora el resultado global a través del Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos, estamos ante un fenómeno de notable impacto en los estados financieros individuales y consolidados de las empresas de gran dimensión, y en mucha menor medida y con escasa o nula materialidad en las PYMES, hasta el punto que el PGC particularizado para las mismas no contempla el referido estado contable.



- Esta nueva configuración de la riqueza neta para la propiedad (Patrimonio Neto) tiene implicaciones mercantiles en lo concerniente a la distribución del resultado y en lo relativo a la activación de los límites para la reducción del capital y disolución, y fiscales a través del correspondiente efecto impositivo.
- Necesidad de un conocimiento profundo de los nuevos instrumentos financieros y derivados, así como su regulación fiscal, como paso previo a la comprensión de su tratamiento contable con el correspondiente impacto en las cuentas anuales, en particular, en el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos y en el Estado Total de Cambios en el Patrimonio Neto.
- Por último, como hemos tenido la oportunidad de comprobar a lo largo de nuestra ponencia, todo estas novedades suponen un notable incremento de la complejidad técnica en el modelo contable con respecto a los tratamientos de los instrumentos financieros, en particular, aquellos que sus cambios de valor han de registrarse directamente en el patrimonio neto (Grupos 8 y 9), con el consiguiente reciclado de partidas al transferirlos a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias así como su efecto impositivo, y su regularización con las correspondientes cuentas del subgrupo 13 para informar del saldo que debe figurar en el balance.

Fuente: elaboración propia, a partir de la reforma del modelo contable español de 2007.



ANEXO I

LA REVELACIÓN DEL RESULTADO GLOBAL POR LAS COTIZADAS ESPAÑOLAS EN LA BOLSA DE MADRID

Para profundizar en este estudio, puede resultar de interés la consulta del trabajo:

SOUSA FERNÁNDEZ, F. (2008): "La Revelación del Resultado Global en los Estados Financieros Consolidadosde las Cotizadas Españolas en la Bolsa de Madrid", Artículo Finalista del XIV Premio AECA de Artículos sobre Contabilidad, Administración de Empresas y del Sector Público", Revista de AECA, nº 84, pp. 12-14.

Se quiere señalar que dicho estudio se ha llevado a cabo tomando como referencia la información revelada por las cotizadas españolas en la Bolsa de Madrid de acuerdo con la NIC 1 (2003), si bien, como ya ha quedado señalado, dicha norma ha sido revisada en el año 2007, y entró en vigor el primero de enero del 2009, modificando entre otros aspectos la revelación del resultado global al tener que hacerse necesariamente en el Statement of Comprehensive Income, tal como se estudia en el trabajo de:

SOUSA FERNÁNDEZ, F. (2009): "Hacia el ocaso de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias Tradicional", *Partida Doble*, pp. 46-61.

Asimismo, para evaluar la incidencia del resultado global -comprehensive income- frente al resultado neto -net income- en los grupos empresariales españoles cotizados en la Bolsa de Madrid los años del período 2004-2007, puede resultar de interés la consulta del trabajo:

SOUSA FERNÁNDEZ, F. (2008): "Impacto del *Comprehensive Income* frente al *Net Income* en los Grupos Empresariales Españoles Cotizados en la Bolsa de Madrid", Artículo seleccionado por el Jurado del Premio Estudios Financieros 2008 de interés para su publicación, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, nº 309, pp. 165-214.



Guía para la Implementación de la NIC 1 (2003) del IASB GRUPO XYZ – ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS PARA EL AÑO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 20-2

(En miles de unidades monetarias)

	20-2	20-1				
Beneficios (pérdidas) en la revaluación de inmovilizado	(x)	х				
Inversiones disponibles para la venta:						
Beneficios (pérdidas) llevados a patrimonio neto	(x)	(x)				
Trasferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias en el momento de la venta	x	(X)				
Coberturas de flujos de efectivo:						
Beneficios (pérdidas) llevados a patrimonio neto	x	×				
Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias del período	(x)	x				
Transferencias al importe inicial de los elementos cubiertos						
Diferencias de cambio en la conversión de operaciones extranjeras	(x)	(x)				
Impuestos sobre los elementos llevados a patrimonio neto o transferidos desde patrimonio neto	x	(X)				
Resultado neto reconocido directamente en el patrimonio neto	(x)	X				
BENEFICIO DEL PERÍODO	x	x				
NGRESOS Y GASTOS TOTALES RECONOCIDOS DEL PERÍODO	- x	X				
Atribuible a:						
Accionistas de la sociedad dominante	x	X				
Intereses minoritarios	x	x				
	X	Х				
Efecto de los cambios en las políticas contables:						
Accionistas de la sociedad dominante		X				
Intereses minoritarios		X				
		X				

Fuente: elaboración propia, con traducción y presentación adaptada de la Guía para la Implementación de la NIC 1 (2003) en Improvements to International Accounting Standards, IASB (2003), London.



Guía para la Implementación de la NIC 1 (2003) del IASB GRUPO XYZ – ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO PARA EL AÑO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 20-2

(En miles de unidades monetarias)

(Hoja 1/2)

	At	tribuible a lo	s accionistas de la	sociedad dom	ninante		
	Capital	Otras * Reservas	Diferencias de Conversión	Beneficios retenidos	TOTAL	Intereses Minoritarios	TOTAL PATRIMONIO NETO
SALDO A 31 DE DICIEMBRE DE 20-0	X	Х	(X)	X	X	x	X
Cambios en las políticas contables				(x)	(x)	(x)	(x)
Saldos reexpresados	Х	х	(X)	X	X	X	X
CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO EN EL EJERCICIO 20-1							
■ Beneficios en la revaluación de inmovilizado		х			×	×	x
■ Inversiones disponibles para la venta:							
Beneficios (pérdidas) llevados a patrimonio neto		(X)			(x)		(x)
Trasferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias en el momento de la venta		(X)			(x)		(x)
Coberturas de flujos de caja:							
Beneficios (pérdidas) llevados a patrimonio neto		X			X	X	x
Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias del período		x			X	x	x
Transferencias al importe inicial de los elementos cubiertos		(X)			(x)		(x)
 Diferencias de cambio en la conversión de operaciones extranjeras 			(x)		(x)	(x)	(x)
 Impuestos sobre los elementos llevados a patrimonio neto o transferidos desde patrimonio neto 		(x)	×		(x)	(x)	(x)
Resultado neto reconocido directamente en el patrimonio neto		x	(x)		x	x	x
BENEFICIO DEL PERÍODO				X	X	X	X
INGRESOS Y GASTOS TOTALES RECONOCIDOS DEL PERÍODO		x	(x)	X	X	X	×
Dividendos				(X)	(X)	(X)	(X)
Emisión de acciones	х				х		х
Emisión de opciones sobre acciones		х			X		Х
SALDO A 31 DE DICIEMBRE DE 20-1 (suma y sigue)	Х	х	(X)	х	Х	Х	Х



Guía para la Implementación de la NIC 1 (2003) del IASB GRUPO XYZ – ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO PARA EL AÑO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 20-2

(En miles de unidades monetarias)

(Hoja 2/2)

	A	tribuible a lo	s accionistas de la	a sociedad dom	inante		TOTAL
	Capital	Otras * Reservas	Diferencias de Conversión	Beneficios retenidos	TOTAL	Intereses Minoritarios	PATRIMONIO NETO
SALDO A 31 DE DICIEMBRE DE 20-1 (suma anterior)	X	x	(X)	X	X	X	x
CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO EN EL EJERCICIO 20-2							
■ Pérdidas en la revaluación de inmovilizado		(X)			(X)	(x)	(X)
■ Inversiones disponibles para la venta:							
Beneficios (pérdidas) llevados a patrimonio neto		(X)			(X)		(x)
Trasferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias en el momento de la venta		x			×		x
■ Coberturas de flujos de caja:							
Beneficios (pérdidas) llevados a patrimonio neto		х			×	×	×
Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias del período		(X)			(X)	(x)	(X)
Transferencias al importe inicial de los elementos cubiertos		(X)			(X)		(X)
 Diferencias de cambio en la conversión de operaciones extranjeras 			(x)		(X)	(x)	(X)
 Impuestos sobre los elementos llevados a patrimonio neto o transferidos desde patrimonio neto 		x	x		X	X	X
Resultado neto reconocido directamente en el patrimonio neto		(X)	(x)		(X)	(x)	(X)
BENEFICIO DEL PERÍODO				×	x	x	x
INGRESOS Y GASTOS TOTALES RECONOCIDOS DEL PERÍODO		(X)	(x)	×	x	×	×
Dividendos				(X)	(X)	(X)	(X)
Emisión de acciones	Х				Х		X
SALDO A 31 DE DICIEMBRE DE 20-2	х	x	(X)	X	X	х	x

^{*} La partida "Otras reservas" se analizará con el desglose de sus componentes en el caso de que sean materiales.
Fuente: elaboración propia, con traducción y presentación adaptada de la Guía para la Implementación de la NIC 1 (2003) en Improvements to International Accounting
Standards, IASB (2003), London.



ESTADO DE LA CUESTIÓN

Hemos revisado los estados consolidados de los años 2005 y 2006 de todos los grupos empresariales españoles cotizados en la Bolsa de Madrid, formulados conforme a las NIIF del IASB adoptadas por la Unión Europea.

Preferencia masiva por revelar el resultado global dentro del Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, en lugar de hacerlo en el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos, de acuerdo con las alternativas que contempla el IASB en la NIC 1 (2003).

Más de la mitad de los grupos empresariales incumplió con el párr. 96.c de la NIC 1 (2003), donde se establece que ha de revelarse el TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS DEL PERIODO (RESULTADO GLOBAL), determinado por la agregación del resultado neto de la cuenta de pérdidas y ganancias y los elementos de ingresos y gastos que se reconocen directamente en el patrimonio neto.

Este incumplimiento se da en aquellos grupos que optaron por presentar el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto.



REFLEXIONES POSIBLES MOTIVOS



► Voluntad de "esconder" o "confundir" junto al resto de cambios en el patrimonio neto los elementos novedosos que incorpora el resultado global, por temor a dar una mala imagen a los mercados debido a la volatilidad que pudieran incorporar los mismos.

Fuente: Sousa (2008), Revista de AECA, artículo finalista del XIV Premio AECA de Artículos sobre Contabilidad y Administración de Empresas y del Sector Público, nº 84, pp. 12-14.



GRUPO SANTANDER ESTADOS DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO CONSOLIDADO (INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS CONSOLIDADOS)

Formato obligatorio según la Circular 4/2004 del Banco de España

CORRESPONDIENTE A LOS EJERCICIOS ANUALES TERMINADOS A 31 DE DICIEMBRE DE 2006,2005 Y 2004 (Millones de euros)

	2006	2005 (*)	2004 (*)
Ingresos netos reconocidos directamente en el patrimonio neto	(206.339)	1.299.532	(265.796)
Activos financieros disponibles para la venta	341.633	4.872	(111.871)
Ganancias/pérdidas por valoración	1.663.713	911.814	925.454
Importes transferidos a la cuenta de pérdidas y ganancias	(1.177.308)	(883.474)	(821.555)
Impuesto sobre beneficios	(144.772)	(23.468)	(215.770)
Coberturas de los flujos de efectivo	(21.154)	72.193	3.452
Ganancias/pérdidas por valoración	9.087	83.216	19.315
Impuesto sobre beneficios	(30.241)	(11.023)	(15.773)
Cobertura de inversiones netas en negocios en el extranjero	211.103	(1.022.833)	638.227
Ganancias/pérdidas por valoración	211.103	(1.022.833)	638.227
Diferencias de cambio	(737.921)	2.245.300	(795.694)
Ganancias/pérdidas por conversión	(741.085)	2.411.831	(799.080)
Importes transferidos a la cuenta de pérdidas y ganancias	3.164	(166.531)	3.386
Resultado consolidado del ejercicio	8.245.753 8.245.753	6.749.770 6.749.770	3.996.234 3.996.234
	8.039.414	8.049.302	3.370.438
INGRESOS Y GASTOS TOTALES DEL EJERCICIO:			
Entidad dominante	7.389.608	7.519.636	3.340.074
Intereses minoritarios (**)	649.806	529.666	390.364
TOTAL (**)	8.039.414	8.049.302	3.370.438

Fuente: elaboración propia, según el Informe Anual 2006 del Grupo Santander, disponible en http://www.santander.com y en http://www.cnmv.es.

^(*) Se presentan, única y exclusivamente, a efectos comparativos (**) Adicionalmente, en el ejercicio 2006, los ingresos netos reconocidos directamente en el patrimonio neto correspondiente a intereses minoritarios han ascendido a (121) millones de euros.



ADOLFO DOMÍNGUEZ

Opción elegida según

NIC 1 (2003, párrs. 96-101):
Estado de Cambios en el Patrimonio Neto

ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO CONSOLIDADO

EN LOS EJERCICIOS ANUALES TERMINADOS EL 31 DE DICIEMBRE DE 2006 Y 2005

(Euros)

	Nota	Capital Social	Reservas	Reservas Sociedades Consolidadas	Diferencias de Conversión	Intereses Minoritarios	Resultado	TOTAL PATRIMONIO
SALDOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2004	10	5.226.726	74.332.142	(11.994.715)	(332.817)	-	13.746.220	80.977.556
Diferencias de conversión		-	-	-	33.903	-	-	33.903
Dividendos pagados		-	(3.658.707)	-	-	-	-	(3.658.707)
Distribución de resultados del ejercicio 2004		-	14.639.687	(893.467)	-	-	(13.746.220)	-
Beneficios del ejercicio 2005		-		-		-	20.129.682	20.129.682
Variaciones por operaciones del ejercicio		-	_	(67.776)	-	-	-	(67.776)
SALDOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2005	10	5.226.726	85.313.122	(12.995.958)	(298.914)	-	20.129.682	97.414.658
Diferencias de conversión		-	-	-	(1.328.479)	-	-	(1.328.479)
Ampliación de capital liberada		261.335	(261.335)	-	-	-	-	-
Dividendos pagados		-	(5.226.725)	-	-	-	-	(5.226.725)
Variaciones por operaciones del ejercicio		-	-	(26.558)	-	26.309	-	(249)
Variaciones del perímetro de consolidación		-	-	-	-	231.250	-	231.250
Distribución de resultados de 2005			23.511.224	(3.381.652)		-	(20.129.682)	-
Beneficios del ejercicio 2006		-		-		217.453	28.464.549	28.682.002
SALDOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2006	10	5.488.061	103.336.396	(16.364.168)	(1.627.393)	475.012	28.464.459	119.772.457

Fuente: elaboración propia, según el Informe Anual 2006 de Adolfo Domínguez, disponible en http://www.adolfo-dominguez-com y en http://www.cnmv.es.



GRUPO RED ELÉCTRICA

Opción elegida según NIC 1 (2003, párrs. 96-101): Estado de Cambios en el Patrimonio Neto

ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO CONSOLIDADO EJERCICIOS 2006 Y 2005

(en miles de euros)

PATRIMONIO NETO	Capital Sucrito	Otras reservas	Resto de Reservas	Intereses minoritarios	TOTAL PATRIMONIO
Saldos a 1 de enero de 2005	270.540	264.546	341.064	55	876.205
Distribución de los beneficios del ejercicio 2004:					
A dividendo complementario ejercicio 2004	-		(50.838)	-	(50.838)
Dividendo a cuenta ejercicio 2005			(36.588)	-	(36.588)
Movimiento de las acciones propias	-		(1.128)	-	(1.128)
Diferencias de conversión	-		7.195	8	7.203
Valoración de instrumentos financieros	-		3.305	-	3.305
Resultado del ejercicio 2005	-		162.422	11	162.433
Otros	-	-	2.261	-	2.261
Saldos a 31 de diciembre de 2005	270.540	264.546	427.693	74	962.853
Distribución de los beneficios del ejercicio 2004:					
A dividendo complementario ejercicio 2004		-	(62.043)		(62.043)
Dividendo a cuenta ejercicio 2005	-	-	(43.428)	-	(43.428)
Movimiento de las acciones propias	-		(49.163)	-	(49.163)
Diferencias de conversión	-		(5.611)	(12)	(5.623)
Valoración de instrumentos financieros	-	-	11.651	-	11.651
Resultado del ejercicio 2005	-		200.154	4	200.158
Otros	-		7.634	(8)	7.626
Saldos a 31 de diciembre de 2006	270.540	264.546	486.887	58	1.022.031

Fuente: elaboración propia, según el Informe Anual 2006 de Red Eléctrica de España, disponible en http://www.ree.es y en http://www.cnmv.es.



Opción elegida según NIC 1 (2003, párrs. 96-101): **Estado Cambios Patrimonio Neto**

CAMPOFRÍO ALIMENTACIÓN S.A. Y SOCIEDADES DEPENDIENTES

ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO CONSOLIDADO
Ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2005

(Miles de euros)

Hoja 1/2

	PATRIMONIO NETO DE LA SOCIEDAD DOMINANTE								
	Capital suscrito (Nota 16)	Prima de Emisión (Nota 16)	Otras Reservas	Diferencias conversión	Ganancias del ejercicio atribuibles a la sociedad dominante	Valores propios	TOTAL	PATRIMONIO NETO ACCIONISTAS MINORITARIOS	TOTAL PATRIMONIO NETO
Saldo a 31 de diciembre de 2004	52.644	202.499	31.191	(3.049)	39.655	-	322.940	16.966	339.926
Valoración de derivados			(26.442)				(26.442)		(26.442)
Valoración de otros instrumentos de capital propio	-		649	-	-	-	649	-	649
Valores propios	-	-	3.098	-	-	(7.003)	(3.905)	-	(3.905)
Efecto primera aplicación de NIC 32 y 39 (nota 2.f)	_	_	(22.695)	-	-	(7.003)	(29.668)	-	(29.698)
Variación en valoración derivados	-	-	(2.643)	-	-	-	(2.643)	-	(2.643)
Efecto neto en reservas de las diferencias de conversión en moneda extranjera			-	6.124	-	-	6.124	13	6.137
Ingresos y gastos del ejercicio reconocidos directamente en patrimonio			(2.643)	6.124	-		3.481	13	3.494
Resultado del ejercicio 2006	-	-			25.353	-	25.353	283	25.636
TOTAL INGRESOS Y GASTOS DEL EJERCICIO			(2.643)	6.124	25.353		28.834	296	29.130
Distribución de beneficios de 2005:									
A dividendos	-	-	-	-	(27.312)	-	(27.312)	-	(27.312)
A reservas voluntarias			6.005		(6.005)			-	
A reservas de sociedades consolidadas	-	-	6.338	-	(6.338)	-		-	
Venta de valores propios		-	(244)	-	-	13.542	13.298	-	13.298
Compra de valores propios	-	-	-	-	-	(8.996)	(8.996)	-	(8.996)
Venta de otros instrumentos de capital propio	-	_	446		-		446		446
Compras de minoritarios y otros	-	-	-	-		-	-	(1.117)	(1.117)
Saldo a 31 de diciembre de 2005	52.644	202.499	18.398	3.075	25.353	(2.457)	299.512	16.165	315.677



CAMPOFRÍO ALIMENTACIÓN S.A. Y SOCIEDADES DEPENDIENTES ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO CONSOLIDADO

Ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2006

Hoja 2/2 (Miles de euros)

	PATRIMONIO NETO DE LA SOCIEDAD DOMINANTE								
	Capital suscrito	Prima de Emisión	Otras Reservas	Diferencias conversión	Ganancias del ejercicio atribuibles a la sociedad dominante	Valores propios	TOTAL	PATRIMONIO NETO ACCIONISTAS MINORITARIOS	TOTAL PATRIMONIO NETO 315.677
Saldo a 31 de diciembre de 2005	52.644	202.499	18.398	3.075	25.353	(2.457)	299.512		
Variación en valoración derivados	-	-	5.395	-	-	-	5.395	-	5.395
Efecto neto en reservas de las diferencias de conversión en moneda extranjera		-	-	541	-	-	541	26	567
Ingresos y gastos del ejercicio reconocidos directamente en patrimonio			5.395	541		-	5.936	26	5.962
Resultado del ejercicio 2006	-	-	-	-	30.093	-	30.093	533	30.626
TOTAL INGRESOS Y GASTOS DEL EJERCICIO			5.395	541	30.093	_	36.029	559	36.588
Distribución de beneficios de 2005:									
A dividendos		-			(16.036)	-	(16.036)	-	(16.036)
A reservas voluntarias	-	-	13.570	-	(13.570)		-	-	
A reservas de sociedades consolidadas	-	-	(4.253)	-	4.253	-	-	-	
Valoración de otros instrumentos de capital propio		-	164	-	-	-	164	-	164
Valores propios	-	-	-	-	-	(289)	(289)	-	(289)
Venta de valores propios		-	-		-	24.316	24.316	-	24.316
Compra de valores propios		-	-		-	(57.694)	(57.694)	-	(57.694)
Dividendo de filiales	-	-	-	-	-	-	-	(271)	(271)
Saldo a 31 de diciembre de 2006	52.644	202.499	33.274	3.616	30.093	(36.124)	286.002	16.453	302.455

Fuente: elaboración propia, según el Informe Anual 2006 de Campofrío, disponible en http://www.campofrio.es y en http://www.cnmv.es.