

## Estados Financieros

### Tema 5. El estado de cambios en el patrimonio neto

1. Introducción
2. El patrimonio neto. Operaciones contables relacionadas con el capital social
3. El estado de ingresos y gastos reconocidos
4. El estado total de cambios en el patrimonio neto
5. Utilidad del estado de variación neta de patrimonio para la gestión

1

### NOTA PRELIMINAR

Esta presentación se ha elaborado para facilitar la enseñanza de la asignatura "Estados Financieros" del Grado en Finanzas y Contabilidad, a impartir en la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de Granada.

Para su adecuada interpretación debe consultarse la bibliografía y el material puesto a disposición del estudiantado en la plataforma PRADO.

Está sometida a licencia Licencia Creative Commons Reconocimiento-No comercial-Sin obras derivadas 3.0 España. Esto implica que está permitido: Copiar, distribuir y comunicar públicamente la obra. Siempre que se cumplan las siguientes condiciones generales: Reconocimiento. Se deben reconocer los créditos de la obra de la manera especificada por el autor o el licenciador. No comercial. No se puede utilizar la obra para fines comerciales. Sin obras derivadas. No se pueden alterar, transformar o generar una obra derivada a partir de esta obra.

## Estados Financieros

### Tema 5. El estado de cambios en el patrimonio neto - GUIÓN PARA CLASE

1. Introducción: Objetivo, contenido y características
2. El estado de cambios en el patrimonio neto en el PGC2007:
  - NECA 8ª
  - Estado de ingresos y gastos reconocidos
  - Estado total de cambios en el patrimonio neto

3

## Introducción

### Objetivo, contenido y características

Ofrecer una visión global de la situación inicial del patrimonio neto de la empresa y de sus componentes, así como de las variaciones experimentadas por cada uno de ellos a lo largo del ejercicio, lo que lleva a mostrar la situación final del patrimonio (Carrasco et al. 2009).

Proporcionar una imagen de la situación inicial y final del patrimonio empresarial, mostrando las operaciones que han dado lugar a variaciones patrimoniales con objeto de ayudar a comprender las plusvalías y minusvalías imputadas a las cuentas de patrimonio neto (Íñiguez y Garrido, 2021).

Mostrar el **resultado global** obtenido por la empresa en un ejercicio determinado con independencia de que se haya realizado o no.

4

## Introducción

### RESULTADO GLOBAL (COMPREHENSIVE INCOME):

“El resultado global es el **cambio en el patrimonio neto** durante un ejercicio, que **procede de transacciones** y otros sucesos, **distintos de aquellos cambios derivados de transacciones con los propietarios en su condición de tales**”. NIC 1(2020).

DEBE	RESULTADO GLOBAL	HABER
<p><b>GASTOS:</b>  <i>Decrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea 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.</i></p>		<p><b>INGRESOS:</b>  <i>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.</i></p>

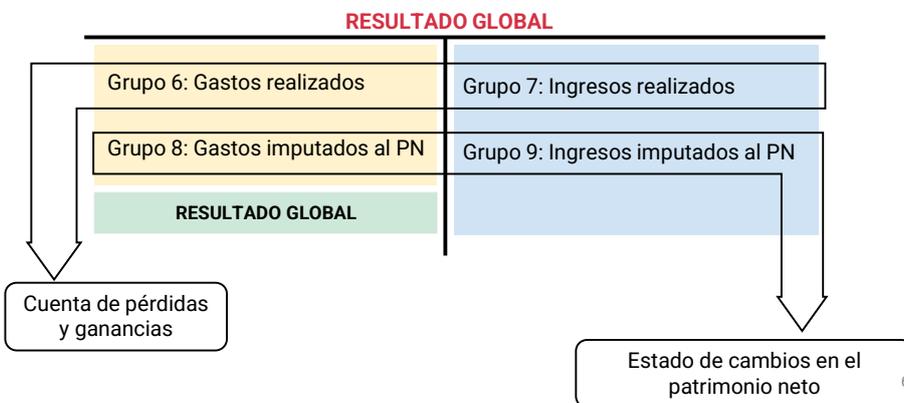
Marco conceptual PGC

5

## Introducción

### RESULTADO GLOBAL (COMPREHENSIVE INCOME):

El resultado global **incluye el resultado neto y el resultado no realizado**, como ganancias o pérdidas no realizadas en instrumentos financieros por cambios de valor razonable, cobertura/derivados, ganancias o pérdidas por transacciones en moneda extranjera y subvenciones de capital. Proporciona una visión global de los ingresos de una empresa que no se capturan completamente en la cuenta de resultados.



## La cuenta de pérdidas y ganancias

**NECA 7ª:** La cuenta de pérdidas y ganancias recoge el **resultado del ejercicio**, formado por los **ingresos y los gastos del mismo**, excepto cuando proceda su **imputación directa al patrimonio neto** de acuerdo con lo previsto en las normas de registro y valoración.

DEBE	129. Resultado del ejercicio	HABER
<b>GASTOS REALIZADOS EJERCICIO</b> (Grupo 6)		<b>INGRESOS REALIZADOS EJERCICIO</b> (Grupo 7)
<b>BENEFICIO</b>		

7

## Introducción

### Objetivo, contenido y características

**PATRIMONIO NETO:** "Constituye la **parte residual de los activos de la empresa, una vez deducidos todos sus pasivos**. Incluye las aportaciones realizadas, ya sea en el momento de su constitución o en otros posteriores, por sus socios o propietarios, que no tengan la consideración de pasivos, así como los resultados acumulados u otras variaciones que le afecten". Marco conceptual PGC.

### COMPONENTES:

- 1) Aportaciones y operaciones con los socios
- 2) Resultados realizados acumulados
- 3) Reconocimiento de ingresos y gastos no realizados

8

## Introducción

### COMPONENTES DEL PATRIMONIO NETO

<b>A) PATRIMONIO NETO</b>
<b>A-1) FONDOS PROPIOS</b>
<b>I. Capital</b>
1. Capital escriturado
2. (Capital no exigido)
<b>II. Prima de emisión</b>
<b>III. Reservas</b>
1. Legal y estatutarias
2. Otras reservas
<b>IV. (Acciones y participaciones en patrimonio propias)</b>
<b>V. Resultados de ejercicios anteriores</b>
1. Remanente
2. (Resultados negativos de ejercicios anteriores)
<b>VI. Otras aportaciones de socios</b>
<b>VII. Resultado del ejercicio</b>
<b>VIII. (Dividendo a cuenta)</b>
<b>IX. Otros instrumentos de patrimonio neto</b>
<b>A-2) AJUSTES POR CAMBIO DE VALOR</b>
<b>I. Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto</b>
<b>II. Operaciones de cobertura</b>
<b>III. Activos no corrientes y pasivos vinculados, mantenidos para la venta</b>
<b>IV. Diferencia de conversión</b>
<b>V. Otros</b>
<b>A-3) SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS RECIBIDOS</b>

Aportaciones realizadas por sus socios o propietarios, que no tengan la consideración de pasivos, dividendos repartidos y operaciones con acciones propias

## Introducción

### COMPONENTES DEL PATRIMONIO NETO

<b>A) PATRIMONIO NETO</b>
<b>A-1) FONDOS PROPIOS</b>
<b>I. Capital</b>
1. Capital escriturado
2. (Capital no exigido)
<b>II. Prima de emisión</b>
<b>III. Reservas</b>
1. Legal y estatutarias
2. Otras reservas
<b>IV. (Acciones y participaciones en patrimonio propias)</b>
<b>V. Resultados de ejercicios anteriores</b>
1. Remanente
2. (Resultados negativos de ejercicios anteriores)
<b>VI. Otras aportaciones de socios</b>
<b>VII. Resultado del ejercicio</b>
<b>VIII. (Dividendo a cuenta)</b>
<b>IX. Otros instrumentos de patrimonio neto</b>
<b>A-2) AJUSTES POR CAMBIO DE VALOR</b>
<b>I. Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto</b>
<b>II. Operaciones de cobertura</b>
<b>III. Activos no corrientes y pasivos vinculados, mantenidos para la venta</b>
<b>IV. Diferencia de conversión</b>
<b>V. Otros</b>
<b>A-3) SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS RECIBIDOS</b>

Resultados realizados:

- En este año  
(Resultado del ejercicio)
- En años anteriores  
(Reservas)

## Introducción

### COMPONENTES DEL PATRIMONIO NETO

A) PATRIMONIO NETO
A-1) FONDOS PROPIOS
I. Capital
1. Capital escriturado
2. (Capital no exigido)
II. Prima de emisión
III. Reservas
1. Legal y estatutarias
2. Otras reservas
IV. (Acciones y participaciones en patrimonio propias)
V. Resultados de ejercicios anteriores
1. Remanente
2. (Resultados negativos de ejercicios anteriores)
VI. Otras aportaciones de socios
VII. Resultado del ejercicio
VIII. (Dividendo a cuenta)
IX. Otros instrumentos de patrimonio neto
A-2) AJUSTES POR CAMBIO DE VALOR
I. Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto
II. Operaciones de cobertura
III. Activos no corrientes y pasivos vinculados, mantenidos para la venta
IV. Diferencia de conversión
V. Otros
A-3) SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS RECIBIDOS

Reconocimiento de ingresos  
y gastos no realizados

## Introducción

### Objetivo, contenido y características

- Surge como consecuencia de las variaciones de valor de activos y pasivos surgidas de la aplicación del valor razonable, que tienen como contrapartida directa cuentas de patrimonio neto empresarial que, por tanto, no se recogen en la cuenta de resultados.
- La información del ECPN está dirigida principalmente a los accionistas de la entidad. Permite conocer la forma y el tiempo que tiene para recuperar su inversión, así como si deberá realizar nuevos desembolsos en el futuro.
- Informa sobre política de dividendos, distribución de reservas, política de autofinanciación.
- Junto a la cuenta de pérdidas y ganancias, muestra las variaciones que se han producido en la riqueza de la entidad.
- Facilita la valoración de la empresa, ya que recoge los resultados de la actividad de forma global.
- **Elaboración obligatoria para las empresas que presenten modelo normal de balance y memoria**

## El ECPN en el PGC

### NECA 8ª

El estado de cambios en el patrimonio neto tiene dos partes:

1. «**Estado de ingresos y gastos reconocidos (EIGR)**», recoge el resultado global (comprehensive income) obtenido en el ejercicio.
2. «**Estado total de cambios en el patrimonio neto**» (ETCPN), informa de todos los cambios habidos en el patrimonio neto durante el ejercicio.

13

## El ECPN en el PGC

### NECA 8ª

1. «**Estado de ingresos y gastos reconocidos (EIGR)**», recoge los cambios en el patrimonio neto derivados de:

- a) El **resultado del ejercicio** de la cuenta de pérdidas y ganancias.
- b) Los **ingresos y gastos** que, según lo requerido por las normas de registro y valoración, deban **imputarse directamente al patrimonio neto** de la empresa.
- c) Las **transferencias** realizadas a la **cuenta de pérdidas y ganancias** según lo dispuesto por este Plan General de Contabilidad.

14

## El ECPN en el PGC

### NECA 8ª

El EIGR se formulará teniendo en cuenta que:

- 1.1 Los importes relativos a los ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto y las transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias se registrarán por su **importe bruto, mostrándose en una partida separada su correspondiente efecto impositivo.**
- 1.2 Si existe un elemento patrimonial clasificado como “Activos no corrientes mantenidos para la venta” o como “Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta”, que implique que su valoración produzca cambios que deban registrarse directamente en el patrimonio neto, se creará un epígrafe específico “Activos no corrientes y pasivos vinculados, con cambios directos en el patrimonio neto” dentro de las agrupaciones B. “Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto” y C. “Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias”.

15

## El ECPN en el PGC

### NECA 8ª

El EIGR se formulará teniendo en cuenta que:

- 1.3 Si excepcionalmente, la moneda o monedas funcionales de la empresa fueran distintas del euro, las variaciones de valor derivadas de la conversión a la moneda de presentación de las cuentas anuales se registrarán en el patrimonio neto para lo que se creará un epígrafe específico «Diferencias de conversión» dentro de las agrupaciones B. «Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto» y C. «Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias». En estos epígrafes figurarán los cambios de valor de los instrumentos de cobertura de inversión neta de un negocio en el extranjero que, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, deban imputarse a patrimonio neto.

16

## El ECPN en el PGC

### Estado de ingresos y gastos reconocidos (EIGR)

N.º DE CUENTAS (1) (2)	
	<b>A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias</b>
	<b>Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto</b>
	<b>I. Por valoración de instrumentos financieros</b>
(800),(89),900,991,992	1. Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto
(810),910	2. Otros ingresos/gastos
94	<b>II. Por coberturas de flujos de efectivo</b>
(85),95	<b>III. Subvenciones, donaciones y legados recibidos</b>
(860),900;(NECA 8.º 1.2)	<b>IV. Por ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes</b>
(820),920;(NECA 8.º 1.3)	<b>V. Por activos no corrientes y pasivos vinculados, mantenidos para la venta</b>
(8300)*,8301*(,833),834,835,838	<b>VI. Diferencias de conversión</b>
	<b>VII. Efecto impositivo</b>
	<b>B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto (I+II+III+IV+V+VI+VII)</b>
	<b>Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias</b>
(802),902,993,994	<b>VIII. Por valoración de instrumentos financieros</b>
(812),912	1. Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto
(84)	2. Otros ingresos/gastos
(862),902;(NECA 8.º 1.2)	<b>IX. Por coberturas de flujos de efectivo</b>
(821),921;(NECA 8.º 1.3)	<b>X. Subvenciones, donaciones y legados recibidos</b>
8301*(,836),(837)	<b>XI. Por activos no corrientes y pasivos vinculados, mantenidos para la venta</b>
	<b>XII. Diferencias de conversión</b>
	<b>XIII. Efecto impositivo</b>
	<b>C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VIII+IX+X+XI+XII+XIII)</b>
	<b>TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A+B+C)</b>

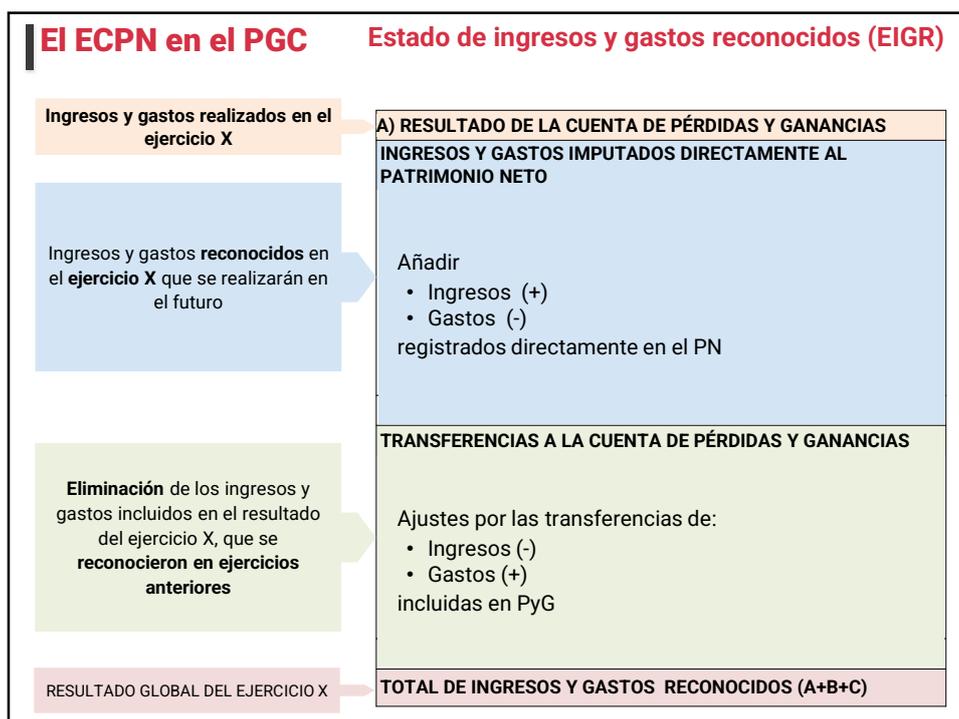
## El ECPN en el PGC

### Estado de ingresos y gastos reconocidos (EIGR)

<b>Ingresos y gastos realizados en el ejercicio X</b>	<b>A) RESULTADO DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS</b>
	<b>INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO NETO</b>
	<b>I. Por valoración de instrumentos financieros</b>
	1. Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto
	2. Otros ingresos/gastos
	<b>II. Por coberturas de flujos de efectivo</b>
	<b>III. Subvenciones, donaciones y legados recibidos</b>
	<b>IV. Por ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes</b>
	<b>V. Por activos no corrientes y pasivos vinculados, mantenidos para la venta</b>
	<b>VI. Diferencias de conversión</b>
	<b>VII. Efecto impositivo</b>
	<b>B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto (I+II+III+IV+V+VI+VII)</b>
	<b>TRANSFERENCIAS A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS</b>
	<b>VIII. Por valoración de instrumentos financieros</b>
	1. Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto
	2. Otros ingresos/gastos
	<b>IX. Por coberturas de flujos de efectivo</b>
	<b>X. Subvenciones, donaciones y legados recibidos</b>
	<b>XI. Por activos no corrientes y pasivos vinculados, mantenidos para la venta</b>
	<b>XII. Diferencias de conversión</b>
	<b>XIII. Efecto impositivo</b>
	<b>C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (I+II+III+IV+V+VI+VII)</b>
<b>RESULTADO GLOBAL DEL EJERCICIO X</b>	<b>TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A+B+C)</b>

Ingresos y gastos reconocidos en el ejercicio X que se realizarán en el futuro

Eliminación de los ingresos y gastos incluidos en el resultado del ejercicio X, que se reconocieron en ejercicios anteriores



**El ECPN en el PGC      Estado de ingresos y gastos reconocidos (EIGR)**

**EJEMPLO 1. Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos.**

Elaborar el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos de la empresa FLAS, S.A. de los ejercicios 2020 y 2021 teniendo en cuenta la siguiente información, y sabiendo que el tipo impositivo es del 25%.

**Nota 1:** En el ejercicio 2020 la empresa adquirió por 12.000€ unas acciones que clasificó como «activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto». Se conoce que a 31/12/2020 su valor se había incrementado en 5.000€. Estas acciones se vendieron en septiembre de 2021 por 19.000€.

**Nota 2:** En febrero de 2020 la empresa recibió una subvención de capital por importe total de 32.000€ para la adquisición de una maquinaria con una vida útil de 8 años que entró en funcionamiento el 1 de octubre de 2020. El importe traspasado al resultado del ejercicio 2020 por esta subvención ascendió a 1.000€.

**Nota 3:** El resultado del ejercicio 2021 ha sido de 215.300€, mientras que el resultado del ejercicio 2020 ascendió a 187.500€. Se sabe también que el resultado de 2019 fue de 173.200€.

## El ECPN en el PGC

### NECA 8ª

El estado de cambios en el patrimonio neto tiene dos partes:

2. La segunda, denominada «Estado total de cambios en el patrimonio neto» (ETCPN), informa de todos los cambios habidos en el patrimonio neto derivados de:

- El saldo total de los **ingresos y gastos reconocidos**.
- Las variaciones originadas en el patrimonio neto por **operaciones con los socios o propietarios** de la empresa cuando actúen como tales.
- Las restantes variaciones que se produzcan en el patrimonio neto (**distribución del resultado** y otras)
- También se informará de los ajustes al patrimonio neto debidos a **cambios en criterios contables y correcciones de errores**.

21

El ECPN en el PGC		Estado total de cambios en el patrimonio neto											TOTAL
		CAPITAL	PRIMA	RESERVAS	(ACCIONES Y PARTICIP. EN PATRIM. PROPIAS)	RESULTADO EJERCICIOS ANTERIORES	OTRAS APORT. SOCIOS	RDO. EJERCICIO	(DIVIDENDO A CUENTA)	OTROS INSTRUM. PATRIMONIO NETO	AJUSTES CAMBIOS DE VALOR	SUBVENC. DONAC. Y LEGADOS RECIBIDOS	
<b>B) ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO</b>		ESCRITURADO	(NO EXIGIDO)	DE EMISIÓN									
<b>N) SALDO FINAL DEL EJERCICIO X-2</b>													
Ajustes por cambios de criterio 200X-2 y anteriores													
<b>I. Ajustes por errores 200X-2 y anteriores</b>													
<b>B) SALDO AJUSTADO, INICIO DEL EJERCICIO 200X-1</b>													
<b>Total ingresos y gastos reconocidos</b>													
<b>I. Operaciones con socios o propietarios</b>													
1. Aumentos de capital													
2. (-) Reducciones de capital													
3. Conversión de pasivos financieros en patrimonio neto.													
conversión de obligaciones, condonaciones de deudas)													
4. (-) Distribución de dividendos													
5. Operaciones con acciones o participaciones de la sociedad dominante (netas)													
6. Incremento (reducción) de patrimonio neto resultante de una combinación de negocios													
7. Otras operaciones con socios o propietarios													
<b>II. Otras variaciones del patrimonio neto</b>													
1. Movimiento de la Reserva de Revalorización													
2. Otras variaciones													
<b>C) SALDO FINAL DEL EJERCICIO 200X-1</b>													
<b>Ajustes por cambios de criterio 200X-1</b>													
<b>I. Ajustes por errores 200X-1</b>													
<b>D) SALDO AJUSTADO, INICIO DEL EJERCICIO 200X</b>													
<b>Total ingresos y gastos reconocidos</b>													
<b>I. Operaciones con socios o propietarios</b>													
1. Aumentos de capital													
2. (-) Reducciones de capital													
3. Conversión de pasivos financieros en patrimonio neto.													
conversión de obligaciones, condonaciones de deudas)													
4. (-) Distribución de dividendos													
5. Operaciones con acciones o participaciones de la sociedad dominante (netas)													
6. Incremento (reducción) de patrimonio neto resultante de una combinación de negocios													
7. Otras operaciones con socios o propietarios													
<b>II. Otras variaciones del patrimonio neto</b>													
1. Movimiento de la Reserva de Revalorización													
2. Otras variaciones													
<b>E) SALDO FINAL DEL EJERCICIO 200X</b>													

## El ECPN en el PGC

## Estado total de cambios en el patrimonio neto

B) ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO	CAPITAL		PRIMA DE EMISIÓN	RESERVAS	(ACCIONES Y PARTICIP. EN PATRIM. PROPIAS)	RESULTADO EJERCICIOS ANTERIORES	OTRAS APORT. SOCIOS	RDO. EJERCICIO	(DIVIDENDO A CUENTA)	OTROS INSTRUM. PATRIMONIO NETO	AJUSTES CAMBIOS DE VALOR	SUBVENC. DONAC. Y LEGADOS RECIBIDOS	TOTAL
	ESCRITURADO	(NO EXIGIDO)											
A) SALDO, FINAL DEL EJERCICIO X-2													
I. Ajustes por cambios de criterio 200X-2 y anteriores													
II. Ajustes por errores 200X-2 y anteriores													
B) SALDO AJUSTADO, INICIO DEL EJERCICIO 200X-1													
I. Total ingresos y gastos reconocidos													
II. Operaciones con socios o propietarios													
1. Aumentos de capital													
2. (-) Reducciones de capital													
3. Conversión de pasivos financieros en patrimonio neto. (conversión de obligaciones, condonaciones de deudas)													
4. (-) Distribución de dividendos													
5. Operaciones con acciones o participaciones de la sociedad dominante (netas)													
6. Incremento (reducción) de patrimonio neto resultante de una combinación de negocios													
7. Otras operaciones con socios o propietarios													
III. Otras variaciones del patrimonio neto													
1. Movimiento de la Reserva de Revalorización													
2. Otras variaciones													
C) SALDO, FINAL DEL EJERCICIO 200X-1													
I. Ajustes por cambios de criterio 200X-1													
II. Ajustes por errores 200X-1													
D) SALDO AJUSTADO, INICIO DEL EJERCICIO 200X													
I. Total ingresos y gastos reconocidos													
II. Operaciones con socios o propietarios													
1. Aumentos de capital													
2. (-) Reducciones de capital													
3. Conversión de pasivos financieros en patrimonio neto. (conversión de obligaciones, condonaciones de deudas)													

Partidas que componen el patrimonio neto

## El ECPN en el PGC

## Estado total de cambios en el patrimonio neto

B) ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO	CAPITAL		PRIMA DE EMISIÓN	RESERVAS	(ACCIONES Y PARTICIP. EN PATRIM. PROPIAS)
	ESCRITURADO	(NO EXIGIDO)			
A) SALDO, FINAL DEL EJERCICIO X-2					
I. Ajustes por cambios de criterio 200X-2 y anteriores					
II. Ajustes por errores 200X-2 y anteriores					
B) SALDO AJUSTADO, INICIO DEL EJERCICIO 200X-1					
I. Total ingresos y gastos reconocidos					
II. Operaciones con socios o propietarios					
1. Aumentos de capital					
2. (-) Reducciones de capital					
3. Conversión de pasivos financieros en patrimonio neto. (conversión de obligaciones, condonaciones de deudas)					
4. (-) Distribución de dividendos					
5. Operaciones con acciones o participaciones de la sociedad dominante (netas)					
6. Incremento (reducción) de patrimonio neto resultante de una combinación de negocios					
7. Otras operaciones con socios o propietarios					
III. Otras variaciones del patrimonio neto					
1. Movimiento de la reserva de revalorización					
2. Otras variaciones					
C) SALDO, FINAL DEL EJERCICIO 200X-1					
I. Ajustes por cambios de criterio 200X-1					
II. Ajustes por errores 200X-1					
D) SALDO AJUSTADO, INICIO DEL EJERCICIO 200X					
I. Total ingresos y gastos reconocidos					
II. Operaciones con socios o propietarios					
1. Aumentos de capital					
2. (-) Reducciones de capital					
3. Conversión de pasivos financieros en patrimonio neto. (conversión de obligaciones, condonaciones de deudas)					

Operaciones que han ocasionado los cambios en el patrimonio neto

## El ECPN en el PGC Estado total de cambios en el patrimonio neto

### NECA 8ª

El ETCPN se formulará teniendo en cuenta que:

- 2.1 El resultado correspondiente a un ejercicio se traspasará en el ejercicio siguiente a la columna de resultados de ejercicios anteriores.
- 2.2 La aplicación que en un ejercicio se realiza del resultado del ejercicio anterior, se reflejará en:
  - La partida 4. «Distribución de dividendos» del epígrafe B.II o D.II «Operaciones con socios o propietarios».
  - El epígrafe B.III o D.III «Otras variaciones del patrimonio neto»: por las restantes aplicaciones que supongan reclasificaciones de partidas de patrimonio neto.

25

## El ECPN en el PGC Estado total de cambios en el patrimonio neto

B) ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO	RESERVAS	RESULTADO EJERCICIOS ANTERIORES	OTRAS APORT. SOCIOS	RDO. EJERCICIO	(DIVIDENDO A CUENTA)
A) SALDO, FINAL DEL EJERCICIO X-2				Rdo. X-2	
I. Ajustes por cambios de criterio 200X-2 y anteriores					
II. Ajustes por errores 200X-2 y anteriores					
B) SALDO AJUSTADO, INICIO DEL EJERCICIO 200X-1		Rdo. X-2			- Div. cuenta X-2
I. Total ingresos y gastos reconocidos					
II. Operaciones con socios o propietarios					
1. Aumentos de capital					
2. (-) Reducciones de capital					
3. Conversión de pasivos financieros en patrimonio neto. (conversión de obligaciones, condonaciones de deudas)					
4. (-) Distribución de dividendos					+ Div. cuenta X-2
5. Operaciones con acciones o participaciones de la sociedad dominante (netas)					
6. Incremento (reducción) de patrimonio neto resultante de una combinación de negocios					
7. Otras operaciones con socios o propietarios					
III. Otras variaciones del patrimonio neto					
1. Movimiento de la reserva de revalorización					
2. Otras variaciones					
C) SALDO, FINAL DEL EJERCICIO 200X-1					
5. Operaciones con acciones o participaciones de la sociedad dominante (netas)					

## El ECPN en el PGC Estado total de cambios en el patrimonio neto

	RESERVAS	RESULTADO EJERCICIOS ANTERIORES	OTRAS APORT. SOCIOS	RDO. EJERCICIO	(DIVIDENDO A CUENTA)
B) ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO					
A) SALDO, FINAL DEL EJERCICIO X-2					
I. Ajustes por cambios de criterio 200X-2 y anteriores					
II. Ajustes por errores 200X-2 y anteriores					
B) SALDO AJUSTADO, INICIO DEL EJERCICIO 200X-1	Saldo inicial				
I. Total ingresos y gastos reconocidos					
II. Operaciones con socios o propietarios					
1. Aumentos de capital					
2. (-) Reducciones de capital					
3. Conversión de pasivos financieros en patrimonio neto. (conversión de obligaciones, condonaciones de deudas)					
4. (-) Distribución de dividendos		- Dividendos			
5. Operaciones con acciones o participaciones de la sociedad dominante (netas)					
6. Incremento (reducción) de patrimonio neto resultante de una combinación de negocios					
7. Otras operaciones con socios o propietarios					
III. Otras variaciones del patrimonio neto					
1. Movimiento de la reserva de revalorización					
2. Otras variaciones					
C) SALDO, FINAL DEL EJERCICIO 200X-1	Saldo final				
5. Operaciones con acciones o participaciones de la sociedad dominante (netas)					

Reparto de dividendo con cargo a reservas

## El ECPN en el PGC Estado total de cambios en el patrimonio neto

	RESERVAS	RESULTADO EJERCICIOS ANTERIORES	OTRAS APORT. SOCIOS	RDO. EJERCICIO	(DIVIDENDO A CUENTA)
B) ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO					
A) SALDO, FINAL DEL EJERCICIO X-2					
I. Ajustes por cambios de criterio 200X-2 y anteriores					
II. Ajustes por errores 200X-2 y anteriores					
B) SALDO AJUSTADO, INICIO DEL EJERCICIO 200X-1	Saldo inicial	- Resultado (Pérdidas)	Aport. socios		
I. Total ingresos y gastos reconocidos					
II. Operaciones con socios o propietarios					
1. Aumentos de capital					
2. (-) Reducciones de capital					
3. Conversión de pasivos financieros en patrimonio neto. (conversión de obligaciones, condonaciones de deudas)					
4. (-) Distribución de dividendos					
5. Operaciones con acciones o participaciones de la sociedad dominante (netas)					
6. Incremento (reducción) de patrimonio neto resultante de una combinación de negocios					
7. Otras operaciones con socios o propietarios					
III. Otras variaciones del patrimonio neto					
1. Movimiento de la reserva de revalorización					
2. Otras variaciones	- Aplicación reservas	+Resultado	- Aport. socios		
C) SALDO, FINAL DEL EJERCICIO 200X-1					
5. Operaciones con acciones o participaciones de la sociedad dominante (netas)					

Compensación de pérdidas

EI ECPN en el PGC		Estado total de cambios en el patrimonio neto				
		CAPITAL		PRIMA DE EMISIÓN	RESERVAS	(ACCIONES Y PARTICIPACIONES EN PATRIMONIO PROPIAS)
B) ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO		ESCRITURADO	(NO EXIGIDO)			
<b>A) SALDO, FINAL DEL EJERCICIO X-2</b>						
I. Ajustes por cambios de criterio 200X-2 y anteriores						
II. Ajustes por errores 200X-2 y anteriores						
<b>B) SALDO AJUSTADO, INICIO DEL EJERCICIO 200X-1</b>						
I. Total ingresos y gastos reconocidos						
II. Operaciones con socios o propietarios						
1. Aumentos de capital	←	+Aumento	- Nuevo dividendo pasivo	+Aumento	- Imputadas al capital	
2. (-) Reducciones de capital	←	- Reducción				
3. Conversión de pasivos financieros en patrimonio neto. (conversión de obligaciones, condonaciones de deudas)						
4. (-) Distribución de dividendos						
5. Operaciones con acciones o participaciones de la sociedad dominante (netas)						
6. Incremento (reducción) de patrimonio neto resultante de una combinación de negocios						
7. Otras operaciones con socios o propietarios	←		Pago dividendo pasivo			
III. Otras variaciones del patrimonio neto						
1. Movimiento de la reserva de revalorización						
2. Otras variaciones						
<b>C) SALDO, FINAL DEL EJERCICIO 200X-1</b>						
5. Operaciones con acciones o participaciones de la sociedad dominante (netas)						

EI ECPN en el PGC		Estado total de cambios en el patrimonio neto				
		RDO. EJERCICIO	(DIVIDENDO A CUENTA)	OTROS INSTRUM. PATRIMONIO NETO	AJUSTES CAMBIOS DE VALOR	SUBVENC. DONAC. Y LEGADOS RECIBIDOS
B) ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO						
<b>A) SALDO, FINAL DEL EJERCICIO X-2</b>						
I. Ajustes por cambios de criterio 200X-2 y anteriores						
II. Ajustes por errores 200X-2 y anteriores						
<b>B) SALDO AJUSTADO, INICIO DEL EJERCICIO 200X-1</b>						
I. Total ingresos y gastos reconocidos						
Resultado X-1						
II. Operaciones con socios o propietarios						
1. Aumentos de capital						
2. (-) Reducciones de capital						
3. Conversión de pasivos financieros en patrimonio neto. (conversión de obligaciones, condonaciones de deudas)						
4. (-) Distribución de dividendos						
5. Operaciones con acciones o participaciones de la sociedad dominante (netas)						
6. Incremento (reducción) de patrimonio neto resultante de una combinación de negocios						
7. Otras operaciones con socios o propietarios						
III. Otras variaciones del patrimonio neto						
1. Movimiento de la reserva de revalorización						
2. Otras variaciones						
<b>C) SALDO, FINAL DEL EJERCICIO 200X-1</b>						
5. Operaciones con acciones o participaciones de la sociedad dominante (netas)						

## El ECPN en el PGC Estado total de cambios en el patrimonio neto

	RESERVAS	RESULTADO EJERCICIOS ANTERIORES		AJUSTES CAMBIOS DE VALOR	SUBVENC. DONAC. Y LEGADOS RECIBIDOS
B) ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO					
A) SALDO, FINAL DEL EJERCICIO X-2					
I. Ajustes por cambios de criterio 200X-2 y anteriores					
II. Ajustes por errores 200X-2 y anteriores					
B) SALDO AJUSTADO, INICIO DEL EJERCICIO 200X-1					
I. Total ingresos y gastos reconocidos					
II. Operaciones con socios o propietarios					
1. Aumentos de capital					
2. (-) Reducciones de capital					
3. Conversión de pasivos financieros en patrimonio neto. (conversión de obligaciones, condonaciones de deudas)					
4. (-) Distribución de dividendos					
5. Operaciones con acciones o participaciones de la sociedad dominante (netas)					
6. Incremento (reducción) de patrimonio neto resultante de una combinación de negocios					
7. Otras operaciones con socios o propietarios					
III. Otras variaciones del patrimonio neto					
1. Movimiento de la reserva de revalorización					
2. Otras variaciones					
C) SALDO, FINAL DEL EJERCICIO 200X-1					
5. Operaciones con acciones o participaciones de la sociedad dominante (netas)					

Ajustes por errores o cambio de criterio

+/- Importe a corregir

### EJEMPLO 2. Estado Total de Cambios en Patrimonio Neto.

Elaborar el ECPN de la empresa EME, S.L. para el año 2020 y 2021 a partir de la información disponible. Se conoce que el impuesto sobre sociedades es del 25%.

El patrimonio neto a final del ejercicio 2019 es el siguiente:

BALANCE DE SITUACIÓN	31/12/2019
A) PATRIMONIO NETO	93.800
A-1) FONDOS PROPIOS	93.200
I. Capital	45.000
1. Capital escriturado	60.000
2. (Capital no exigido)	-15.000
III. Reservas	44.000
1. Legal y estatutarias	6.000
2. Otras reservas	38.000
IV. (Acciones y participaciones en patrimonio propias)	0
V. Resultados de ejercicios anteriores	-8.000
2. (Resultados negativos de ejercicios anteriores)	-8.000
VI. Otras aportaciones de socios	0
VII. Resultado del ejercicio	17.200
VIII. (Dividendo a cuenta)	-5.000
A-2) AJUSTES POR CAMBIO DE VALOR	0
I. Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto	0
A-3) SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS RECIBIDOS	600

### **EJEMPLO 2. Estado Total de Cambios en Patrimonio Neto.**

Elaborar el ETCPN de la empresa EME, S.L. para el año 2020 y 2021 a partir de la información disponible. Se conoce que el impuesto sobre sociedades es del 25%.

Información sobre el ejercicio 2020:

•**Nota 1.** Una vez aprobadas y registradas las cuentas de 2019 la empresa ha detectado un error contable en el cálculo de las cuotas de amortización, que deben reducirse en total en 130€.

•**Nota 2.** En el ejercicio 2020 ha reducido capital a través de la condonación de los dividendos pasivos que la empresa mantenía con los accionistas.

•**Nota 3.** En relación con la subvención de capital, la empresa ha imputado al resultado del ejercicio 2020 un total de 100€.

•**Nota 4.** Del resultado del ejercicio 2019 se han repartido entre los accionistas 5.320€ de dividendos adicionales a los 5.000€ recibidos a cuenta en 2019. El resto (6.880€) se ha imputado a reservas.

•**Nota 5.** A final de septiembre de 2020 los socios de la empresa aportaron 4.000€ para compensar las pérdidas de ejercicios anteriores. El registro contable tendrá lugar en 2021, aplicándose reservas por el resto de las pérdidas.

•**Nota 6.** El resultado del ejercicio 2020 ha ascendido a 19.700€.

:

### **EJEMPLO 2. Estado Total de Cambios en Patrimonio Neto.**

Elaborar el ETCPN de la empresa EME, S.L. para el año 2020 y 2021 a partir de la información disponible. Se conoce que el impuesto sobre sociedades es del 25%.

Información sobre el ejercicio 2021:

•**Nota 7.** En 2021 decide cambiar el criterio para valorar las existencias, pasando de utilizar el PMP a FIFO. Al aplicar el nuevo criterio, las existencias finales de 2020 han visto reducido su valor en 200€.

•**Nota 8.** Como se ha indicado anteriormente (Nota 5) la empresa compensa las pérdidas de ejercicios anteriores, a partes iguales, con las aportaciones de socios y con reservas.

•**Nota 9.** En abril de 2021 se aprobó distribuir el resultado del ejercicio 2020, que ascendía a 19.700€, imputando 7.700€ a reservas y repartiendo el resto como dividendos (12.000€).

•**Nota 10.** En la junta de accionistas se acordó comprar las acciones de un socio que tiene una participación del 5% en el capital por 4.800€.

•**Nota 11.** El resultado del ejercicio 2021 ha ascendido a 23.500€.

•**Nota 12.** Además, en el EIGR se observa que en el ejercicio 2021 se ha imputado al patrimonio por un importe bruto de 160€ el incremento en el valor de una cartera de participaciones valorada a valor razonable con cambios en el patrimonio neto. También se recoge la transferencia al resultado de la subvención de capital por un importe bruto de 100€.