



Munich Personal RePEc Archive

Statement of changes in equity.

Gallardo Ramiro, M V and Hernández Gañán, S

Departamento de Economía Financiera y Contabilidad, Facultad de
Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Valladolid

23 June 2010

Online at <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/23460/>
MPRA Paper No. 23460, posted 24 Jun 2010 06:34 UTC

El Estado de Cambios en el Patrimonio Neto.
Statement of Changes in Equity.

María de las Viñas Gallardo Ramiro

Email: marivigr@eco.uva.es

Tlf.: +34 983.423.401

+34 607.047.688

Sonia Hernández Gañán

Email: soniahgmn@hotmail.com

Tlf.: +34 649.569.830

Departamento de Economía Financiera y Contabilidad

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Universidad de Valladolid

Avda. Valle Esgueva 6

47011 Valladolid

Área Temática: Contabilidad.

Palabras clave: Estado de Cambios de Patrimonio Neto; Nuevo Plan General Contable; Patrimonio Neto; Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos.

Key Words: Statement of Changes in Equity; New General Chart of Accounts; Net Assets; Statement of Recognized Income and Expense.

El Estado de Cambios en el Patrimonio Neto.
Statement of Changes in Equity.

Resumen

Al cambiar el plan general de contabilidad, aumentó el número de estados contables que es necesario presentar en las cuentas anuales. Estos nuevos estados contables son el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto y el Estado de Flujos de Efectivo. El Estado de Cambios en el Patrimonio Neto recoge las partidas que no tienen la consideración de pasivos, los instrumentos financieros y sus variaciones. Además, con la aparición de este nuevo estado contable, se reflejan partidas que antes no lo hacía. Por ejemplo, al crearse las cuentas pertenecientes a los grupos 8 y 9, se determinaron sus contrapartidas en las cuentas que integran el subgrupo 13 cuyo reflejo directo se realiza en el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto. El objetivo final que se ha buscado con estas modificaciones es una mejora en la cantidad y la calidad de la información financiera que deben facilitar las empresas.

Abstract

Since the General Chart of Accounts had been changed, the number of financial statements has gone up. Now, it is required more financial information to the companies on its annual accounts. These new financial statements are Statement of Changes in Equity and Cash Flow Statement. Instead, the Statement of Changes in Equity summarizes the items which are not classified as liabilities, financial instruments and its fluctuations. Moreover, when this new accounting statement was passed, the control about accounting has increased. Bearing in mind, the creation of 8th and 9th financial accounts group; contra-accounts are the statements which composed the 13rd subgroup. Financial accounts which belong to the 13rd subgroup are summarized on the Statement of Changes in Equity. The main goal is an improvement of financial information provided by corporations.

1. Introducción.

Desde el ingreso de España en la Unión Europea, el camino para adaptar la normativa española al marco europeo ha sido largo, difícil y ha estado repleto de continuas modificaciones. El resultado final ha sido la elaboración de un Nuevo Plan General Contable y su posterior aprobación en el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre para grandes empresas y 1515/2007, 16 de noviembre para pequeñas y medianas empresas.

Han sido mucho los cambios legislativos a los que hemos asistido durante este proceso de transición. Además, todos y cada uno de estos cambios han luchado para conseguir la unificación en todos los aspectos. De esta forma, se ha facilitado la creación de un espacio económico global donde priman la libre circulación de capitales, mercancías y personas.

En el año 2002, con la aprobación de un nuevo paquete de medidas se reformó la legislación consiguiendo que las diferencias entre los países de la Unión Europea fueran mínimas y, así lograr un nivel óptimo en la unificación de criterios comparativos de información financiera para las empresas pertenecientes a los países miembros de la Unión Europea.

En el año 2007, como ya se ha comentado, se aprobó el Nuevo Plan General Contable. Dicho plan supuso una adaptación del antiguo, hasta dicha fecha vigente. Son muchas las pretensiones marcadas con la elaboración y puesta en marcha del nuevo plan. Además, como ya se supone, es de obligado cumplimiento para las empresas españolas, cualquiera que sea su forma jurídica.

Este artículo se centra única y exclusivamente en el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, que será el encargado de informar de todos los cambios y variaciones acontecidos en dicho estado. Las causas de estas variaciones son muy distintas, pueden ir desde variaciones por cambios en el resultado del ejercicio, pasando por los cambios derivados de ingresos y gastos que se imputan en el patrimonio neto, hasta llegar a variaciones provocadas por ajustes como consecuencia de cambios en los criterios contables, entre otras.

2. Estado de Cambios en el Patrimonio Neto

El antecedente más inmediato a esta novedad contable la encontramos en el plan general contable del 90, en la memoria de la nota 3 a la 10 donde se exponían con detalle las operaciones que modificaban los fondos propios en el balance. La necesidad informativa que cubre este nuevo estado es la de conocer las operaciones que modifican los componentes del patrimonio neto.

El Estado de Cambios en el Patrimonio Neto facilita el registro directo de partidas que no cumplen las definiciones de pasivos; por ejemplo, las subvenciones donaciones y legados recibidos por la empresa. A su vez, las alteraciones en el valor de los activos y pasivos se reconocerán en el estado de cambios en el patrimonio neto; por ejemplo, los cambios relativos a la valoración de los instrumentos financieros como los activos financieros disponibles para la venta. Este registro directo se realizará en un documento distinto a la cuenta de pérdidas y ganancias.

El ECPN informa de todos los cambios habidos en el patrimonio neto derivados de:

- a) *El resultado del ejercicio.* Este resultado nos lo da la cuenta de Pérdidas y Ganancias.
- b) *El importe de los ingresos y gastos reconocidos en el patrimonio neto.* En concreto, los relacionados con subvenciones, donaciones o legados no reintegrables y otorgados por terceros.
- c) En caso de que la empresa tenga *ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios* o que por aplicación de los criterios del PGC, conlleve otros *ingresos o gastos imputados directamente al patrimonio neto*, aparecerán en la correspondiente fila en el ECPN.
- d) Las *variaciones en el patrimonio neto que realicen los socios o propietarios* cuando actúen como tales.
- e) Las *restantes variaciones* que se produzcan en el patrimonio neto.
- f) Ajustes en el patrimonio neto debidos a *cambios en criterios contables y correcciones de errores.*

A parte de estos cambios, el patrimonio neto puede variar por tres causas:

- a) *Por los resultados.* Se registran contablemente en los grupos 6 y 7. Su detalle figura en la cuenta anual de pérdidas y ganancias, pero el importe global se recoge en el ECPN. Al final de ejercicio, los saldos de estas cuentas se regularizan en la cuenta (129) Resultados del ejercicio, la cual figura en el balance dentro de los fondos propios, es decir, en el patrimonio neto con signo positivo o negativo. Si el resultado es positivo incrementará el valor del patrimonio neto y si es negativo se reducirá. Hay otros resultados que se imputan directamente al patrimonio neto a través de las cuentas del subgrupo 13.
- b) *Por las aportaciones y retiradas de patrimonio por los propietarios, o por las ampliaciones y reducciones de capital social acordadas por los socios.* En las retiradas de patrimonio, no sólo se incluyen retiradas de capital o reducciones de capital social, sino también a la retirada de beneficios (dividendos de los activos), ya que dichos beneficios figuran en el patrimonio neto antes de haber sido distribuidos.
- c) *Por rectificaciones de errores y cambios en criterios contables.* Éstos se pueden cargar y abonar directamente a la cuenta de reservas.

Atendiendo a la estructura, en el estado de cambios en el patrimonio neto se pueden distinguir:

- a) *Estado de ingresos y Gastos reconocidos.* Los gastos que se imputan directamente al patrimonio neto están ajustados por los importes que se transfieren a la cuenta de pérdidas y ganancias.
- b) *Estado total de cambios del patrimonio neto.* Está formado por las variaciones que sufre el patrimonio neto (las que llevan a cabo los socios o los propietarios de las empresas). Esta inclusión recuerda a la que se hacía en el Plan de 1990 en lo que se refiere a la ampliación y reducción de capital y a la distribución de dividendos.

Pero, el NPGC incluye en el patrimonio neto las conversiones de pasivos financieros, las compras y ventas de las acciones propias (las cuáles no son ya un activo y por lo tanto, no afectan a la cuenta de pérdidas y ganancias o cuenta de resultados) y variaciones en el patrimonio neto originado por la combinación de negocio.

Para comprender mejor el estado de cambios del patrimonio neto debemos atender a la composición de las partes que lo forman.

La parte de *“Estado de ingresos y gastos reconocidos”*, se compone teniendo en cuenta los ingresos y gastos que se imputan de forma directa en el patrimonio neto, ya sean aquellos que afectan a la valoración de los activos financieros, como las transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias. Ambos se ven formados a su vez por coberturas de flujos de efectivo, por subvenciones y donaciones, por pérdidas y ganancias actuariales y por el efecto impositivo que se mostrará en una partida separada.

En el supuesto en que la empresa trabajara monedas diferentes al euro, esas variaciones de valor que se generarían como consecuencia de la conversión de la moneda se llevarían a cabo también en el patrimonio neto pero en un apartado llamado *“Diferencias de conversión”*.

En lo que se refiere a *“El estado total de cambios en el patrimonio neto”*, se forma teniendo en cuenta el resultado del ejercicio. Dicho resultado se llevará en ejercicios sucesivos, a la columna de resultados de ejercicios anteriores. Lógicamente, estos cambios tienen su aplicación en diferentes partidas contables como la de distribución de dividendos, operaciones con socios y propietarios y otras variaciones del patrimonio neto.

A continuación se muestra un esquema de la estructura del Estado de Cambios de Patrimonio Neto.

**Cuadro 1: Esquema del Estado de Cambios en el Patrimonio Neto del
Nuevo Plan General Contable.**

ESQUEMA del estado de cambios en el patrimonio neto en el PGC
A) ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS. Resultados generados por la actividad de la empresa durante el ejercicio, distinguiendo entre los reconocidos en la cuenta de pérdidas y ganancias y los registrados directamente en el patrimonio neto.
B) ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO. Todos los cambios habidos en el patrimonio neto, que estarán motivados por: Cambios en criterios contables y correcciones de errores + Total de ingresos y gastos reconocidos en el documento A) + Cambios en el patrimonio neto por operaciones con socios y propietarios

Fuente: Omeñaca García Jesús (2008). *Contabilidad General*. Ediciones Deusto.

En función de cuándo se detecte un error o el ejercicio al que corresponda, se actuará de la siguiente manera:

- a) *Si el error se detecta en el ejercicio a que se refieren las cuentas anuales (actual), y corresponde a un ejercicio precedente (comparativo).* La información no sólo se recogerá en la memoria también en el Estado total de cambios del patrimonio neto. De este modo el patrimonio neto inicial del ejercicio comparativo se vea ajustado por la rectificación del error.

- b) *Si el error corresponde al ejercicio precedente (comparativo) la rectificación registrada permitirá expresar el saldo inicial (actual) ajustado.*

Los cambios en criterios contables y errores se aplicarán con carácter retroactivo y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga información:

- a) En el caso de que el cambio del criterio contable o el error afectara a los ingresos o gastos imputados directamente en el patrimonio, se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de ejercicios anteriores. Dicha modificación se hará a través de la partida ajuste con reservas en el saldo inicial del patrimonio neto del ejercicio más antiguo presentado.

- b) En el caso de que el cambio del criterio contable o error afectara al resultado correspondiente a un ejercicio. Dicho resultado se traspasará al ejercicio siguiente en la columna de resultados de ejercicios anteriores.

Según lo que se ve en el cuadro 3, el resultado del ejercicio anterior se refleja en la partida de Operaciones con socios y propietarios (B. II.) y en la partida Otras variaciones del patrimonio neto (B. III.). En esta última partida se recogerán todas las aplicaciones que supongan la reclasificación de algunas partidas del patrimonio neto.

La presentación del Estado de cambios en el patrimonio neto, según el modelo normal del PGC, se compone de dos fases:

Cuadro 2: Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos del ejercicio 200X

	Memoria	200X	200X-1
A) Resultado de la cuenta de Pérdidas y Ganancias			
Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto			
I. Por valoración de instrumentos financieros			
1. Activos financieros disponibles para la venta			
2. Otros ingresos/gastos			
II. Por cobertura de flujos de efectivo			
III. Subvenciones, donaciones y legados recibidos			
IV. Por ganancias actuariales y otros ajustes			
V. Efecto impositivo			
B) Total ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto (I+II+III+IV+V)			
Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias			
VI. Por valoración de instrumentos financieros			
1. Activos financieros disponibles para la venta			
2. Otros ingresos/gastos			
VII. Por coberturas de flujos de efectivo			
VIII. Subvenciones, donaciones y legados			
IX. Efecto impositivo			
C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VI+VII+VIII+IX)			
TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A+B+C)			

Fuente: Plan General de Contabilidad y Pymes (2008). Editorial McGrawHill.

gastos reconocidos													
II. Operaciones con socios o propietarios													
1. Aumentos de capital.													
2. (-) Reducciones de capital													
3. Otras operaciones con socios o propietarios													
III. Otras variaciones del patrimonio neto													
C. SALDO, FINAL DEL AÑO N-1													
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													
2. (-) Reducciones de capital.													
3. Otras operaciones con socios o propietarios													
III. Otras variaciones del													

patrimonio neto													
E. SALDO, FINAL DEL AÑO 200X													

Fuente: Plan General de contabilidad y Pymes (2008)

Cuadro 4: Estado de Cambios en el Patrimonio Neto de PYMES.

	Capital		Prima de Emisión	Reservas	(Acciones y Participaciones en Patrimonio Propias)	Resultados de Ejercicios Anteriores	Otras Aportaciones de Socios	Resultado del Ejercicio	(Dividendo a Cuenta)	Subvenciones, donaciones y legados Recibidos	Total
	Escriturado	No Exigido									
A. SALDO FINAL DEL AÑO 200X-1											
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. Resultados de la cuenta de pérdidas y ganancias											
II. Ingresos y gastos reconocidos en el patrimonio											
III. Operaciones con socios o propietarios											
1. Aumentos de capital.											
2. (-) Reducciones de capital											
3. Otras operaciones con socios o propietarios											
IV. Otras variaciones del patrimonio neto											

C. SALDO, FINAL DEL AÑO N-1											
I. Ajustes por cambios de criterio 200X-1											
II. Ajustes por errores 200X-1											
D. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL AÑO 200X											
I. Resultados de la cuenta de pérdidas y ganancias											
II. Total ingresos y gastos reconocidos											
III. Operaciones con socios o propietarios											
1. Aumentos de capital											
2. (-) Reducciones de capital.											
3. Otras operaciones con socios o propietarios											
IV. Otras variaciones del patrimonio neto											
E. SALDO, FINAL DEL AÑO 200X											

Fuente: Plan General de contabilidad y Pymes (2008)

3. Cuentas que componen el Patrimonio Neto.

Las cuentas que componen en el patrimonio neto de la empresa son:

a) **Fondos propios:**

- ✓ Capital. Son las aportaciones efectuadas por los propietarios de la empresa al inicio de la actividad. Tiene vocación de permanencia, no estando prevista su devolución. Se compone de las siguientes cuentas:

100	Capital social
101	Fondo social
102	Capital
103	Socios por desembolsos no exigidos
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción
104	Socios por aportaciones no dinerarias pendientes
1040	Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital social
1044	Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital pendiente de inscripción
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales
109	Acciones o participaciones propias para reducción de capital

Fuente: Memento práctico contable 2009. Ediciones Francis Lefebvre.

- Capital social. Recoge el capital escriturado en las sociedades mercantiles, salvo cuando la emisión de acciones con características especiales donde se tiene que contabilizar como pasivo financiero. Esta cuenta se abona por el capital inicial, mientras que las sucesivas ampliaciones de capital se recogen en las cuentas del subgrupo 11 (Reservas y otros instrumentos de patrimonio). Si se amplía capital, la operación se abona a Tesorería (57), mientras que si se reduce capital para compensar pérdidas del ejercicio se abona a las cuentas Resultados negativos de ejercicios anteriores (121) o a

Resultado del ejercicio (129). El capital no exigido viene determinado por las cuentas Socios por desembolsos no exigidos, capital social (1030) y Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción (1034).

- *Fondo social.* Recoge el capital de las entidades no mercantiles. La contabilización de esta cuenta es similar a la de Capital social.
- *Capital.* Recoge el capital de las empresas individuales. La operativa es muy similar a la de las dos cuentas anteriores, pero como se trata de un empresario individual no existe límite en la responsabilidad frente a terceros con lo que la cuenta tendrá un carácter instrumental. Al final del ejercicio se carga o abona a la cuenta Titular de la explotación (550). Se carga por los fondos, bienes o derechos retirados de la empresa y viceversa.
- ✓ *Reservas y otros instrumentos de patrimonio.* Las reservas son los fondos propios distintos de los aportados por los propietarios y de los resultados del ejercicio pendientes de distribuir. Los incrementos de reservas se contabilizan en las cuentas del subgrupo 11 con cargo a la de Resultados del ejercicio (129).

110	Prima de emisión o asunción
111	Otros instrumentos de patrimonio neto
1110	Patrimonio neto por emisión de instrumentos financieros compuestos
1111	Resto de instrumentos de patrimonio neto
112	Reserva legal
113	Reservas voluntarias
114	Reservas especiales
1140	Reservas para acciones o participaciones de la sociedad dominante
1141	Reservas estatutarias
1142	Reservas por capital amortizado

1143	Reserva por fondo de comercio
1144	Reservas por acciones propias aceptadas en garantía
115	Reservas por pérdidas y ganancias actuariales y otros ajustes
118	Aportaciones de socios o propietarios
119	Diferencias por ajuste del capital a euros

Fuente: PGC y PYMES (2008). Editorial McGrawHill

- *Prima de emisión o asunción.* Estas reservas no forman parte de la autofinanciación de la sociedad porque se constituyen por la aportación directa de los socios cuando las acciones o participaciones se emiten con un valor superior al nominal. Se abona por el importe de la aportación a la cuenta de Otros instrumentos de patrimonio neto (111) o Capital emitido pendiente de inscripción (194).
- *Reserva legal.* Son las reservas que están obligadas a dotar las sociedades anónimas que es el 10% de los beneficios del ejercicio hasta que el saldo de esta cuenta alcance el 20% del saldo de la cuenta capital. Esta reserva sólo se puede dedicar a la compensación de pérdidas si no existen otras reservas que se puedan aplicar a este fin.
- *Reservas especiales.* Estas reservas son las que se deben constituir de forma obligatoria sin que sean otras incluidas explícitamente en las cuentas del subgrupo 11. Las reservas que componen esta partida son: reserva para acciones o participaciones de la sociedad dominante, reservas estatutarias, reserva por capital amortizado, reserva por el fondo de comercio y reserva por acciones propias aceptadas en garantía.
- *Reserva voluntaria.* Se constituye de forma libre y se puede destinar a la compensación de pérdidas, a la ampliación de capital, a la constitución de otras reservas o al reparto a los socios como dividendos. Esta cuenta se carga a la de Resultado del ejercicio (129).

- *Reserva por pérdidas y ganancias actuariales y otros ajustes.* Surge del reconocimiento de pérdidas y ganancias actuariales y de los ajustes en el valor de los activos por retribuciones postempleo al personal de prestación definida. Esta cuenta se abona por el importe de la ganancia a las cuentas del subgrupo 95 (Ingresos en ganancias actuariales y ajustes en los activos por retribuciones al largo plazo de prestación definida). Por otra parte, se carga a las cuentas del subgrupo 85 (Gastos por pérdidas actuariales y ajustes en los activos por retribuciones a largo plazo de prestación definida). Cuando se trata del impuesto sobre beneficios se realiza el cargo o abono a las cuentas del subgrupo 83.

- *Otros instrumentos de patrimonio neto.* Los componen los instrumentos de patrimonio emitidos por la sociedad con influencia en los fondos propios. El movimiento contable consiste en abonar por el importe del instrumento a las cuentas del subgrupo 6 o a la de Tesorería (57) y en cargar en la cuenta que corresponda cuando se entregue el instrumento de patrimonio con el que se haya operado.

- ✓ *Otros componentes de los fondos propios.* Están compuestos por:
 - *Resultado del ejercicio.* Es el beneficio o la pérdida obtenido en el ejercicio económico estudiado.

 - *Resultados negativos de ejercicios anteriores.* Son aquellas pérdidas de ejercicios anteriores que no han sido eliminadas contablemente mediante su compensación con reservas, reducción de capital o aportaciones de los socios. Se valoran por su importe nominal.

 - *Remanente.* Recoge los beneficios no distribuidos y no aplicados a ninguna reserva en concreto.

- *Aportaciones de los socios para la compensación de pérdidas.* El resultado negativo del ejercicio o de ejercicios anteriores pueden ser compensados por aportaciones de los socios, o reducción de capital o con las reservas. Esta forma de compensar pérdidas sólo es factible en sociedades con un número pequeño de accionistas y es necesario que haya acuerdo total ya que no se puede obligar a un accionista a que realice un desembolso mayor del que ha realizado en el momento de constitución de la sociedad.
- *Dividendo activo a cuenta.* Durante el ejercicio económico los accionistas pueden determinar el reparto de cantidades económicas que les corresponda del reparto final de dividendos.
- *Acciones propias.* Estos títulos forman parte de la autocartera y, en su registro y valoración debe cumplirse lo establecido para los instrumentos de patrimonio propio y se debe contabilizar como una variación de los fondos propios.

b) **Ajustes por cambios de valor.** Representa las cuentas de los grupos 8 y 9 que son directamente imputables al patrimonio neto.

133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta
134	Operaciones de cobertura
135	Diferencias de conversión
136	Ajustes por valoración en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta
137	Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios

Fuente: Memento práctico contable 2009. Ediciones Francis Lefebvre.

c) **Subvenciones, donaciones y otros legados.** Se pueden definir las subvenciones como el importe, en efectivo o en especie, que el estado

u otro organismo otorga a una persona física o jurídica a título gratuito para que obligatoriamente lo emplee en la actividad para que le fue concedido. Contablemente se distingue entre las subvenciones, donaciones y otros legaos otorgados por terceros que no son los socios de las otorgadas por estos. Las subvenciones, donaciones y otros legados no reintegrables se contabilizan como ingresos directamente al patrimonio neto mientras que las reintegrables se registran como pasivos hasta que pasen a ser no reintegrables.

130	Subvenciones oficiales de capital
131	Donaciones y legados de capital
132	Otras subvenciones, donaciones y legados

Fuente: PGC y PYMES (2008). Editorial McGrawHill

4. Conclusiones

Como ya se ha comentado, el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto facilita el registro directo de partidas que no cumplen las definiciones de pasivos; por ejemplo, las subvenciones donaciones y legados recibidos por la empresa. A su vez, las alteraciones en el valor de los activos y pasivos se reconocerán en el estado de cambios en el patrimonio neto; por ejemplo, los cambios relativos a la valoración de los instrumentos financieros como los activos financieros disponibles para la venta. Este registro directo se realizará en un documento distinto a la cuenta de pérdidas y ganancias.

El Estado de Cambios en el patrimonio Neto informa de todos los cambios que han tenido lugar en el patrimonio neto y cuyo origen reside en:

- a) El resultado del ejercicio.
- b) El importe de los ingresos y gastos reconocidos en el patrimonio neto.
- c) Los gastos fiscales a distribuir en varios ejercicios.
- d) Los ingresos imputados directamente al patrimonio neto.
- e) Las variaciones en el patrimonio neto que realicen los socios o propietarios cuando actúen como tales.
- f) Los ajustes derivados de cambios de criterios contables y correcciones de errores y otras variaciones con cargo a patrimonio.

Cabe destacar que el patrimonio neto puede variar por tres causas:

- a) Por los resultados del ejercicio.
- b) Por las aportaciones y retiradas de patrimonio de los propietarios, por las ampliaciones y reducciones de capital social acordadas por los socios.
- c) Por las rectificaciones de errores y cambios en criterios contables.

En el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto se puede distinguir entre el estado de ingresos y gastos reconocidos y el estado total de cambios en el patrimonio neto.

Por último, determinar que las cuentas que componen el patrimonio neto son las pertenecientes a los siguientes tres grupos:

- a) Fondos propios.
- b) Ajustes por cambios de valor.
- c) Subvenciones, donaciones y otros legados.

Referencias

Banegas Ochovo, Regino; Manzaneque Lizano, Montserrat. "Estado de cambios en el Patrimonio Neto. Grupos 8 y 9 (I)". Técnica Contable. ISSN 0210-2129, Nº 706, 2008, págs 33-69.

Banegas Ochovo, Regino; Manzaneque Lizano, Montserrat. "Estado de cambios en el Patrimonio Neto. Grupos 8 y 9 (II)". Técnica Contable. ISSN 0210-2129, Nº 707, 2008, págs 80-113.

Banegas Ochovo, Regino; Manzaneque Lizano, Montserrat. "Estado de cambios en el Patrimonio Neto. Grupos 8 y 9 (III)". Técnica Contable. ISSN 0210-2129, Nº 708, 2008, págs 35-57.

Memento práctico Contable 2009. Ediciones Francis Lefebvre.

Omeñaca García, J. (2008). Contabilidad General. Ediciones Deusto.

Plan General de Contabilidad y Pymes. Edición 2008. Editorial McGrawHill.