

## 10. EL PATRIMONIO NETO

El patrimonio neto y pasivo recoge el origen del activo de una empresa, es decir, su financiación. Es la parte del balance formada por los fondos propios y el pasivo exigible a corto y largo plazo.



### 10.1. FINANCIACIÓN BÁSICA

La financiación básica comprende el patrimonio neto y la financiación ajena a largo plazo de la empresa, destinados, en general, a financiar el activo no corriente y a cubrir un margen razonable del corriente; incluye también situaciones transitorias de financiación.

A continuación veremos las partidas que componen el Patrimonio Neto.

- **Los fondos propios**

Los fondos propios están formados por el capital, las reservas y los resultados de la empresa pendientes de distribución entre los socios o de convertirse en reservas.

A continuación veremos las cuentas de cada uno de ellos.

- a) **CAPITAL**

Las principales cuentas que recoge el PGC para el concepto de capital son:

**100. Capital social**

Es el capital escriturado en las sociedades que revistan forma mercantil, salvo cuando atendiendo a las características económicas de la emisión deba contabilizarse como pasivo financiero.

Hasta el momento de su inscripción registral y tratándose de sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada y comanditarias por acciones, la emisión y suscripción o asunción, de acciones o participaciones, respectivamente, se registrará de conformidad con lo dispuesto en el subgrupo 19.

**Su movimiento es el siguiente:**

a) Se abonará por el capital inicial y las sucesivas ampliaciones, en el momento de su inscripción en el Registro Mercantil, con cargo a la cuenta 194.

b) Se cargará por las reducciones del mismo y a la extinción de la sociedad.

**EJEMPLO:**

Una empresa se constituye con un capital de 10.000 €:

10.000 €	Bancos (572)	a	Capital emitido pendiente de inscripción (194)	10.000 €
----------	--------------	---	--	----------

Una vez inscrita la empresa:

10.000 €	Capital emitido pendiente de inscripción (194)	a	Capital social (100)	10.000 €
----------	--	---	----------------------	----------

Si se disolviera la empresa:

10.000 €	Capital social (100)	a	Bancos (572)	10.000 €
----------	----------------------	---	--------------	----------

### 101. Fondo social

Es el capital de las entidades sin forma mercantil.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 100.

### 102. Capital

Corresponde a las empresas individuales.

Su movimiento es el siguiente:

#### a) Se abonará:

- Por el capital inicial.
- Por los resultados positivos capitalizados, con cargo a la cuenta 129.

#### b) Se cargará:

- Por la cesión de los negocios o el cese de los mismos.
- Por los resultados negativos que no se carguen para su saneamiento en la cuenta 121, con abono a la cuenta 129.

c) Se abonará o cargará, al final del ejercicio, por el saldo de la cuenta 550, con cargo o abono a dicha cuenta.

### 103. Socios por desembolsos no exigidos

Es el Capital social escriturado pendiente de desembolso no exigido a los socios o accionistas, excepto los desembolsos no exigidos correspondientes a los instrumentos financieros cuya calificación contable sea la de pasivo financiero.

Figurarán en el patrimonio neto, con signo negativo, minorando la partida de capital social, excepto las cantidades que correspondan a capital emitido pendiente de inscripción que figurará minorando la partida del pasivo corriente en la que este se incluye.

#### **104. Socios por aportaciones no dinerarias pendientes**

Capital social escriturado pendiente de desembolso que corresponde a aportaciones no dinerarias, excepto las aportaciones pendientes que correspondan a instrumentos financieros cuya calificación contable sea la de pasivo financiero.

Figurarán en el patrimonio neto, con signo negativo, minorando la partida de capital social, excepto las cantidades que correspondan a capital emitido pendiente de inscripción que figurará minorando la partida del pasivo corriente en la que este se incluye

#### **558. Socios por desembolsos exigidos**

Capital social escriturado, pendiente de desembolso, cuyo importe ha sido exigido a los accionistas o partícipes.

Se desglosarán, con el debido desarrollo en cuentas de cinco cifras, los desembolsos pendientes en mora.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por los desembolsos exigidos, con abono a la cuenta 1030.
- b) Se abonará en la medida en que dichos desembolsos se vayan efectuando, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

#### **EJEMPLO:**

Una sociedad se constituye con un capital social de 10.000 € y acciones de valor nominal de 5 €.

El mínimo exigido es desembolsado por los accionistas y un tiempo más tarde desembolsan el resto.

Vamos a ver los asientos que deberemos ir creando:

En el momento de la emisión de acciones:

100.000 €	Acciones emitidas (190)	a	Capital emitido pendiente de inscripción (194)	100.000 €
-----------	----------------------------	---	--	-----------

En la suscripción de acciones:

100.000 €	Suscriptores de acciones (192)	a	Acciones emitidas( 190)	100.000 €
-----------	--------------------------------	---	-------------------------	-----------

En el desembolso de las acciones por el 25% del capital emitido:

25.000 €	Bancos (572)	a	Suscriptores de acciones (192)	25.000 €
----------	--------------	---	--------------------------------	----------

En el momento de la constitución:

75.000 €	Socios por desembolsos no exigidos (103)	a	Suscriptores de acciones (192)	75.000 €
----------	--	---	--------------------------------	----------

En el momento de inscribirse en el Registro Mercantil:

100.000 €	Capital emitido pendiente de la inscripción (194)	A	Capital social (100)	100.000 €
-----------	---	---	----------------------	-----------

Al exigir el desembolso del dividendo pasivo:

75.000 €	Socios por desembolsos exigidos (558)	a	Socios por desembolsos no exigidos (103)	75.000 €
----------	--	---	---	----------

Al hacerse efectivo el desembolso:

75.000€	Bancos (572)	a	Socios por desembolsos exigidos (558)	75.000 €
---------	--------------	---	---------------------------------------	----------

**BALANCE FINAL:**

ACTIVO		PATRIMONIO NETO	
BANCOS (572)	100.000,00 €	CAPITAL SOCIAL (100)	100.000,00 €
<b>TOTAL</b>	<b>100.000,00 €</b>	<b>TOTAL</b>	<b>100.000,00 €</b>

**b) LAS RESERVAS:**

**112. Reserva legal**

Esta cuenta registrará la reserva establecida por el artículo 274 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará, generalmente, con cargo a la cuenta 129.
- b) Se cargará por la disposición que se haga de esta reserva.



### 113. Reservas voluntarias

Son las constituidas libremente por la empresa. Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 112, sin perjuicio de lo indicado en los siguientes párrafos:

Cuando se produzca un cambio de criterio contable o la subsanación de un error, el ajuste por el efecto acumulado calculado al inicio del ejercicio, de las variaciones de los elementos patrimoniales afectados por la aplicación retroactiva del nuevo criterio o la corrección del error, se imputará a reservas de libre disposición.

Con carácter general, se imputará a las reservas voluntarias, registrándose del modo siguiente:

- a) Se abonará por el importe resultante del efecto neto acreedor de los cambios experimentados por la aplicación de un nuevo criterio contable comparado con el antiguo o por la corrección del error, con cargo y abono, en su caso, a las respectivas cuentas representativas de los elementos patrimoniales afectados por este hecho, incluyendo las relacionadas con la contabilización del efecto impositivo del ajuste.
- b) Se cargará por el importe resultante del efecto neto deudor de los cambios experimentados por la aplicación de un nuevo criterio contable comparado con el antiguo o por la corrección de un error contable, con abono o cargo, en su caso, a las respectivas cuentas representativas de los elementos patrimoniales afectados por este hecho, incluyendo las relacionadas con la contabilización del efecto impositivo del ajuste.

Los gastos de transacción de instrumentos de patrimonio propio se imputarán a reservas de libre disposición.

Con carácter general, se imputarán a las reservas voluntarias, registrándose del modo siguiente:

- a) Se cargará por el importe de los gastos, con abono a cuentas del subgrupo 57.
- b) Se abonará por el gasto por impuesto sobre beneficios relacionado con los gastos de transacción, con cargo a la cuenta 6301.

#### **114. Reservas especiales**

Las establecidas por cualquier disposición legal con carácter obligatorio, distintas de las incluidas en otras cuentas de este subgrupo.

En particular, se incluye la reserva por participaciones recíprocas.

Con carácter general, el contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

##### **1140. Reservas para acciones o participaciones de la sociedad dominante**

Las constituidas obligatoriamente en caso de adquisición de acciones o participaciones de la sociedad dominante y en tanto estas no sean enajenadas.

Esta cuenta también recogerá, con el debido desglose en cuentas de cinco cifras, las reservas que deban ser constituidas en caso de aceptación de las acciones de la sociedad dominante en garantía.

Mientras duren estas situaciones dichas reservas serán indisponibles.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por el importe de adquisición de las acciones o participaciones de la sociedad dominante o por el importe a que ascienda la cantidad garantizada mediante

sus acciones, con cargo a cualquiera de las cuentas de reservas disponibles, o a la cuenta 129.

**b)** Se cargará, por el mismo importe, cuando dichas acciones o participaciones se enajenen o cuando cese la garantía, con abono a la cuenta 113.

#### **1141. Reservas estatutarias**

Son las establecidas en los estatutos de la sociedad.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 112.

#### **1142. Reserva por capital amortizado**

Nominal de las acciones o participaciones de la propia empresa adquiridas por esta y amortizadas con cargo a beneficios o a reservas disponibles. También se incluirá el nominal de las acciones o participaciones de la propia empresa amortizadas, si han sido adquiridas por esta a título gratuito.

Su movimiento es el siguiente:

**a)** Se abonará con cargo a cualquiera de las cuentas de reservas disponibles, o a la cuenta 129.

**b)** Se cargará por las reducciones que de la misma se realicen.

#### **1143. Reserva por fondo de comercio**

La constituida obligatoriamente en caso de que exista fondo de comercio en el activo del balance.

Mientras dure esta situación esta reserva será indisponible.

Su movimiento es el siguiente:

**a)** Se abonará con cargo a cualquiera de las cuentas de reservas disponibles, o a la cuenta 129.

b) Se cargará por la disposición que pueda hacerse de esta reserva.

#### **1144. Reservas por acciones propias aceptadas en garantía**

Reservas que deban ser constituidas en caso de aceptación de acciones propias en garantía. Mientras dure esta situación, estas reservas serán indisponibles.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe al que ascienda la cantidad garantizada mediante acciones propias, con cargo a cualquiera de las cuentas de reservas disponibles, o a la cuenta 129.

b) Se cargará, por el mismo importe, cuando cese la garantía, con abono a la cuenta 113.

## **10.2. SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS**

El PGC distingue entre dos tipos de subvenciones:

- Aquellas otorgadas por terceros distintos a los socios o propietarios de la empresa.
- Aquellas otorgadas por socios o propietarios.
- **Subvenciones, donaciones y legados otorgados por terceros distintos a los socios o propietarios (PGC)**

#### **a) Reconocimiento:**

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se contabilizarán inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado, de acuerdo con los criterios que se detallan en el apartado 1.3 de esta norma.

Las subvenciones, donaciones y legados que tengan carácter de reintegrables se registrarán como pasivos de la empresa hasta que adquieran la condición de no reintegrables. A estos efectos, se considerará no reintegrable cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, donación o legado a favor de la empresa, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre la recepción de la subvención, donación o legado.

#### **b) Valoración**

Las subvenciones, donaciones y legados de carácter monetario se valorarán por el valor razonable del importe concedido, y las de carácter no monetario o en especie se valorarán por el valor razonable del bien recibido, referenciados ambos valores al momento de su reconocimiento.

#### **c) Criterios de imputación a resultados**

La imputación a resultados de las subvenciones, donaciones y legados que tengan el carácter de no reintegrables se efectuará atendiendo a su finalidad.

En este sentido, el criterio de imputación a resultados de una subvención, donación o legado de carácter monetario deberá ser el mismo que el aplicado a otra subvención, donación o legado recibido en especie, cuando se refieran a la adquisición del mismo tipo de activo o a la cancelación del mismo tipo de pasivo.

A efectos de su imputación en la cuenta de pérdidas y ganancias, habrá que distinguir entre los siguientes tipos de subvenciones, donaciones y legados:

- Cuando se concedan para asegurar una rentabilidad mínima o compensar el déficit de explotación: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se concedan, salvo si se destinan a financiar déficit de explotación de ejercicios futuros, en cuyo caso se imputarán en dichos ejercicios.
- Cuando se concedan para financiar gastos específicos: se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.

- Cuando se concedan para adquirir activos o cancelar pasivos, se pueden distinguir los siguientes casos:
  - 1) Activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias: se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.
  - 2) Existencias que no se obtengan como consecuencia de un rappel comercial: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.
  - 3) Activos financieros: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.
  - 4) Cancelación de deudas: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca dicha cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica, en cuyo caso la imputación se realizará en función del elemento financiado.
- Los importes monetarios que se reciban sin asignación a una finalidad específica se imputarán como ingresos del ejercicio en que se reconozcan.

Se considerarán en todo caso de naturaleza irreversible las correcciones valorativas por deterioro de los elementos en la parte en que estos hayan sido financiados gratuitamente.

- **Subvenciones, donaciones y legados otorgados por socios o propietarios (PGC)**

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables recibidos de socios o propietarios, no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios, independientemente del tipo de subvención, donación o legado de que se trate.

No obstante, en el caso de empresas pertenecientes al sector público que reciban subvenciones, donaciones o legados de la entidad pública dominante para financiar la realización de actividades de interés público o general, la contabilización de dichas ayudas públicas se efectuará de acuerdo con los criterios contenidos en el apartado anterior.

### **10.3. LAS CUENTAS**

Las cuentas que componen las subvenciones donaciones y legados forman parte del subgrupo 13. A continuación veremos la más destacable.

#### **130. Subvenciones oficiales de capital**

Las concedidas por las Administraciones Públicas, tanto nacionales como internacionales, para el establecimiento o estructura fija de la empresa (activos no corrientes) cuando no sean reintegrables, de acuerdo con los criterios establecidos en las normas de registro y valoración.

Su movimiento es el siguiente:

**a) Se abonará:**

- Al cierre del ejercicio, por la subvención concedida, con cargo a la correspondiente cuenta del subgrupo 94.
- Por el gasto por impuesto sobre beneficios vinculado a la subvención imputada o transferida a la cuenta de pérdidas y ganancias, con cargo a las cuentas del subgrupo 83.

**b) Se cargará:**

- Al cierre del ejercicio, por la imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias de la subvención recibida, con abono a la correspondiente cuenta del subgrupo 84.

- Por el gasto por impuesto sobre beneficios vinculado a la subvención imputada directamente en el patrimonio neto, con abono a las cuentas del subgrupo 83.