

EL RECICLADO DE PARTIDAS ANTE LA FORMULACIÓN DEL ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS DEL PGC 2007: PERSPECTIVA INTERNACIONAL, MARCO NORMATIVO Y ANÁLISIS TÉCNICO

FRANCISCO SOUSA FERNÁNDEZ

*Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales.
Profesor Asociado de Economía Financiera y Contabilidad.
Universidad de Cantabria*

Extracto:

CON la aprobación del Plan General de Contabilidad 2007 se incorporó al conjunto completo de estados financieros de propósito general el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos como una parte del Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, en el que se agregan al resultado del ejercicio de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias los gastos e ingresos reconocidos directamente en el patrimonio neto, para así llegar al resultado global o total de ingresos y gastos reconocidos del período.

En este nuevo modelo de determinación y presentación del resultado empresarial nos encontramos ante dos criterios de reconocimiento diferentes de los gastos e ingresos, dado que unos han de imputarse a pérdidas y ganancias, mientras que otros se deben reconocer inicialmente en el patrimonio neto hasta que normalmente en el momento de la realización, con carácter general, deben ser transferidos también a pérdidas y ganancias, lo que supone una duplicidad del reflejo de gastos e ingresos en resultados, y se hace necesario practicar los correspondientes ajustes de reclasificación o reciclado de partidas para evitar esa doble contabilización.

Con este trabajo nos planteamos como objetivo, en primer lugar, delimitar y analizar el marco técnico-normativo del referido reciclado o transferencias de gastos e ingresos a pérdidas y ganancias desde el patrimonio neto, tanto desde una óptica internacional centrándonos en la correspondiente normativa del IASB y del FASB así como en la regulación al respecto del Plan General de Contabilidad 2007, lo que nos permitirá constatar el estado de la cuestión en la actualidad, no exento de polémica.

Después de acotado el marco técnico-normativo sobre el que se sustenta dicho reciclado de partidas, queremos profundizar en su estudio en nuestro plan contable, para lo que se plantea un caso aplicable a un instrumento financiero clasificado como disponible para la venta y otro relacionado con una subvención no reintegrable destinada a financiar un programa que generará gastos futuros, en los que dada la naturaleza novedosa y compleja de los análisis a practicar y para facilitar la comprensión, abordaremos además del reflejo de las operaciones correspondientes, el análisis de su impacto en las cuentas anuales para con ello tener la necesaria visión de conjunto.

Palabras clave: estado de ingresos y gastos reconocidos, reciclado de partidas, perspectiva internacional, PGC 2007 y análisis técnico-normativo.

Sumario

1. Introducción.
2. El reciclado de partidas *–recycling–*: perspectiva internacional.
3. El reciclado de partidas ante la formulación del Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos del PGC 2007: marco normativo.
4. Análisis técnico del reciclado de partidas ante la formulación del Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos del PGC 2007.
 - 4.1. El caso de un instrumento financiero clasificado como disponible para la venta.
 - 4.2. El caso de una subvención no reintegrable destinada a financiar un programa que generará gastos futuros.
5. Conclusiones.

Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

Con la aprobación del Plan General de Contabilidad 2007 se incorporó al conjunto completo de estados financieros periódicos de propósito general el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos, formando parte del Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, en línea con una de las opciones contempladas en la NIC 1 (2003a).

El referido estado contable está destinado a informar del resultado global o total, conocido en los países del área de influencia anglosajona como *comprehensive income*, que el legislador español ha querido denominar total de ingresos y gastos reconocidos.

El mismo se determina partiendo del resultado del ejercicio de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, al que se le añaden los gastos e ingresos que de acuerdo con las correspondientes normas de registro y valoración deban reconocerse directamente en el patrimonio neto, y su efecto impositivo, tales como los asociados a determinadas diferencias de conversión en moneda extranjera, a los instrumentos financieros clasificados en la cartera de disponibles para la venta, a las coberturas de flujos de efectivo o a las subvenciones, donaciones y legados; junto con las transferencias que procedan a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y su efecto impositivo.

Con todo ello, estamos ante un nuevo modelo de determinación y presentación del resultado empresarial en nuestro entorno,¹ en el que unos gastos e ingresos se deben reconocer en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y otros directamente en el patrimonio neto precisamente en el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos, hasta que normalmente en el momento de la realización de los activos o pasivos asociados a los mismos, con carácter general, se transfieren a pérdidas y ganancias.

Teniendo en cuenta lo anterior, se hace necesario practicar los correspondientes ajustes de reclasificación o reciclado de partidas para evitar la doble contabilización de resultados, dado que al reconocerse inicialmente un ingreso o un gasto en el patrimonio neto y después ser transferido el mismo a pérdidas y ganancias, de no practicar ninguna actuación contable nos encontraríamos ante una duplicidad de partidas en resultados.

En el contexto de esta problemática del reciclado de partidas, nos planteamos, en primer lugar, acotar y analizar el marco técnico-normativo que la sustenta tanto desde una perspectiva internacional,

¹ Hemos de tener en cuenta que el primer organismo público de España en exigir a las empresas la revelación del resultado global ha sido el Banco de España con la emisión de la Circular 4/2004, en la que se exige a las entidades de crédito informar del mismo en lo que denomina Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, pero realmente es un estado contable muy coincidente con el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos del Plan General de Contabilidad 2007, que ahora nos ocupa, fundamentados a su vez en la NIC 1 (2003a).

centrándonos en la normativa al respecto del IASB y del FASB como en el Plan General de Contabilidad 2007, y después profundizar en su estudio desde una óptica aplicada en nuestro plan contable, para lo que se plantea un caso de un instrumento financiero clasificado como disponible para la venta y otro relacionado con una subvención no reintegrable destinada a financiar un programa que generará gastos futuros, en los que abordaremos además del estudio de los tratamientos contables correspondientes, el análisis del impacto en las cuentas anuales que nos permita alcanzar la necesaria visión de conjunto.

2. EL RECICLADO DE PARTIDAS –*RECYCLING*–: PERSPECTIVA INTERNACIONAL

El modelo de determinación y presentación del resultado empresarial en nuestro plan contable que acabamos de referir, incluida la problemática del reciclado o ajustes de reclasificación que nos ocupa, conocida en el mundo anglosajón, respectivamente, como *recycling* o *reclassification adjustments*², no es sino una adaptación del derecho contable español a las corrientes en la información financiera internacional que irrumpieron con fuerza a partir de la década de los noventa del siglo XX con la emisión de las correspondientes normas reguladoras del resultado global, guiadas por suministrar a los usuarios una información más relevante en el área de resultados, en particular, a los inversores, considerados en el Marco Conceptual como usuarios de referencia (CAÑIBANO y MORA, 2000, pág. 131).

El FASB fue el organismo pionero en incorporar el concepto de resultado global en el SFAC 3 (1980), reemplazado por el SFAC 6 (1985), donde en su párrafo 70 define el mismo como los cambios en el patrimonio neto en un período determinado no relacionados con las operaciones con los propietarios³.

De todas las normas que regulan el resultado global en el panorama internacional, interesa destacar en principio la NIC 1, que el IASB ha revisado en el 2007 y entró en vigor el primero de enero de 2009, por otra parte ya informada positivamente por el EFRAG, dado que en la misma y en la Guía para su Implementación se regulan e ilustran respectivamente los aspectos relacionados con la problemática del reciclado de partidas que nos ocupa, por otra parte, prácticamente coincidentes con los de la NIC 1 revisada en el año 2003, en la cual se fundamentaron al respecto nuestro vigente plan contable y la Circular 4/2004 del Banco de España.

² En el apartado BC70 de la sección de bases para las conclusiones de la NIC 1 (2007), el IASB considera que ambos términos tienen un significado similar, y aunque en los comentarios vertidos al respecto en el proceso de discusión del borrador para la revisión de dicha norma algunos se declararon partidarios de utilizar el término *recycling* por ser de uso más común, al final el IASB se decantó por emplear la denominación *reclassification adjustments* para converger con la terminología utilizada por el FASB en el SFAS 130 (1997).

³ No contamos con una definición explícita del resultado global en el Marco Conceptual del IASB (1989), disponible también en TUA (1996), ni tampoco en el Marco Conceptual de la Contabilidad del Plan General de Contabilidad 2007, aunque si atendemos a las definiciones de los elementos de los estados financieros contenidas en los mismos, en particular, a las de ingresos y gastos, nos encontramos ante una concepción del resultado global análoga a la planteada por el FASB hace ya casi tres décadas.

Del mismo modo, AECA (1999) en su Marco Conceptual para la Información Financiera, adopta unas definiciones similares, así como un concepto de resultado globalizado: «el resultado es equivalente al incremento o disminución de los fondos propios por todos los conceptos, excepto por aquellos que impliquen relaciones con los propietarios o cargos o abonos directos a reservas» (pfo. 230).

Por otra parte, en CEA (2005, págs. 154-155) contamos con una revisión crítica de la concepción del resultado en el Marco Conceptual del IASB.

De este modo, en el párrafo 95 de la NIC 1 (2007) se especifica que los ajustes de reclasificación por transferencia de gastos e ingresos desde el patrimonio neto a pérdidas y ganancias, procede practicarlos en casos como el de las diferencias de conversión surgidas en la enajenación de una operación extranjera (NIC 21), al dar de baja un instrumento financiero clasificado en la cartera de disponible para la venta (NIC 39) o si una cobertura de flujos de caja de una transacción prevista afecta a pérdidas y ganancias (NIC 39).

No obstante, según se contempla en el párrafo 96 de la referida NIC 1 (2007), dichos ajustes no han de practicarse cuando se producen cambios en la revaluación de los elementos del inmovilizado material e intangible si la empresa ha optado por el *fair value model* (NIC 16 y NIC 38), ni tampoco en los casos de las pérdidas y ganancias actuariales en los planes de prestación definida de los empleados (NIC 19).

En concreto, los anteriores componentes han de reconocerse como otros elementos del resultado global en el ejercicio en el que se devenguen, pero nunca pueden trasladarse o reclasificarse como gastos e ingresos en pérdidas y ganancias en dicho período o en los períodos subsiguientes.

Así, los cambios en la revaluación de los elementos del inmovilizado material e intangible han de ser transferidos a reservas o beneficios retenidos en los períodos subsiguientes a medida que los correspondientes activos se consuman o utilicen o cuando se den de baja (NIC 16 y NIC 38); y con respecto a los beneficios y pérdidas actuariales en los planes de prestación definida de los empleados serán reconocidos como reservas o beneficios retenidos en el mismo ejercicio que se hayan reflejado como otros elementos del resultado global, sin proceder, por lo tanto, su reclasificación o traslado posterior a pérdidas y ganancias (NIC 19).

Después de considerados estos aspectos sobre el reciclado de partidas en las normas internacionales, tal como tendremos la oportunidad de verificar más adelante, estamos ante las naturales coincidencias con nuestro actual modelo contable al haber convergido esencialmente con aquellas, pero a la vez se constatan diferencias sustanciales dado que el legislador español no contempla un modelo alternativo *fair value model/cost model* para la valoración de los inmovilizados materiales e intangibles, con lo que evidentemente no procede la regulación del reciclado de partidas para dichos elementos en el Plan General de Contabilidad 2007 al tener que valorarse necesariamente al precio de adquisición o coste histórico.

Asimismo, hemos de tener en cuenta que en nuestro plan contable se contempla la partida «Subvenciones, donaciones y legados» como ingresos a reconocer directamente en el patrimonio neto en el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos con el consiguiente reciclado o transferencias a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, por lo que forman parte del total de ingresos y gastos reconocidos, precisamente como ingresos que son del año en que se conceden a la empresa los mismos, mientras que las normas internacionales no contemplan las subvenciones, donaciones y legados como ingresos a reconocer directamente en el patrimonio neto ⁴.

⁴ Puede verse la argumentación al respecto en la Comunicación del ICAC (2007) al IASB en el proceso de discusión del Borrador de la NIC 1, que se revisó en septiembre del año 2007.

Las discrepancias anteriores, no son sino un indicador más del controvertido debate al que estamos asistiendo en la actualidad a nivel internacional con respecto al reciclado de partidas objeto de estudio en nuestro trabajo, a qué elementos han de configurar el resultado global y en qué formato ha de revelarse, tal como se pone de manifiesto, entre otros, en las bases para las conclusiones de la Guía para la Implementación de la NIC 1 (2007), y en el documento «El debate sobre la presentación del rendimiento» elaborado conjuntamente por el *European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG) y el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) ⁵.

Concretamente, en este documento se refiere que según las NIIF del IASB, tal como hemos analizado con anterioridad, en unos casos han de transferirse a pérdidas y ganancias los gastos e ingresos reconocidos previamente en el patrimonio neto, mientras que en otros no procede dicha transferencia o reciclado posterior debiendo trasladar los mismos a cuentas de reservas, por lo que los autores del mismo reconocen que el reciclado de partidas en su estado actual en la normativa internacional presenta contradicciones, llevándoles a afirmar que «hasta la fecha, no se ha desarrollado ningún principio creíble, consistente y bien articulado para decidir qué elementos deberían reclasificarse entre los estados» (p. 13) ⁶.

Por todo ello, estamos ante un debate abierto a nivel internacional, no exento de polémica, en concreto, en lo concerniente al reciclado que nos ocupa en nuestro trabajo, como también se pone de manifiesto en el proyecto conjunto *Financial Statement Presentation*, que están desarrollando el IASB y el FASB tendente a consensuar normas de alta calidad en la presentación de los estados financieros, fruto del cual se espera la emisión del correspondiente borrador de norma en el año 2010 y la aprobación de la misma en el año 2011.

Así, en la última reunión celebrada recientemente relacionada con el referido proyecto, se reconoce la necesidad por todos los miembros de ambos organismos de reconsiderar el tratamiento de los gastos e ingresos que actualmente deben imputarse al patrimonio neto, barajándose entre otras alternativas, darles el mismo tratamiento que al resto de gastos e ingresos, lo que llevaría aparejada la eliminación del reciclado de partidas; sin embargo, se considera que esto podría hacer necesario revisar criterios de reconocimiento y valoración, lo que va mucho más allá del objetivo establecido en el proyecto de presentación de los estados financieros, y, en consecuencia, habrá de ser tratado a futuro con la revisión de cada norma específica afectada.

Entrando ya en el terreno de los aspectos que regulan el reciclado de partidas, en el párrafo 92 de la NIC 1 (2007) se establece que las empresas deben informar de los ajustes por reclasificación que procedan en la determinación del resultado global, bien en el cuerpo principal del Estado de Resultados Globales –*Statement of Comprehensive Income*– ⁷ o en las notas (párrafo 94).

⁵ Puede verse en la web del EFRAG <http://www.efrag.org>, en el enlace *Projects, PAAinE Projects, Performance Reporting*, la polémica en torno al reciclado en los comentarios enviados en el periodo de discusión de dicho documento.

⁶ Para profundizar en este debate resulta de interés la consulta completa del referido documento del EFRAG-ICAC (2006).

⁷ La NIC 1 revisada en 2007 incorpora entre otros cambios sustanciales la revelación obligatoria del resultado global –*comprehensive income*– en el Estado de Resultados Globales, y no en el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto como se contemplaba opcionalmente en la NIC 1 (2003a), alternativa por la que han venido optando las empresas de forma masiva (PANDIT y PHILIPS, 2004; PANDIT *et al.*, 2006; y SOUSA, 2008, entre otros).

Para aproximarnos desde una óptica aplicada a la anterior regulación, se propone un caso ilustrativo basado en la Guía para la Implementación de la referida NIC, en el que se considera que a 31 de diciembre de 2008 el Grupo W adquirió 1.000 acciones a 10 € cada una y las clasificó en la cartera de disponibles para la venta de acuerdo con la NIC 39, con lo que los cambios en el valor razonable han de ser imputados directamente al patrimonio neto, para después ser transferidos a pérdidas y ganancias normalmente en el momento de la realización, como por otra parte aparece regulado en el Plan General de Contabilidad 2007.

El valor razonable de las acciones a 31 de diciembre de 2009 es de 11 € cada una y a 31 de diciembre de 2010 alcanza los 15 €, fecha en la que se vendieron. Asimismo, no se acordó el pago de dividendos durante todo el período de tenencia de las mismas y se considera un tipo impositivo del 30%.

En primer lugar, en el **cuadro 1** detallamos los beneficios que ha generado la referida inversión con el correspondiente efecto fiscal.

CUADRO 1. *Determinación del beneficio de las acciones clasificadas como disponibles para la venta.*

	Antes de impuestos	Impuesto	Después de Impuestos
Beneficios reconocidos en otros elementos del resultado global:			
A 31 de diciembre de 2009	1.000	(300)	700
A 31 de diciembre de 2010	4.000	(1.200)	2.800
Total Beneficio	5.000	(1.500)	3.500

FUENTE: *Elaboración y traducción propias, a partir de la Guía para la Implementación de la NIC 1 (2007), Parte II, en Bound Volume of International Financial Reporting Standards (IFRSs ®), 2008, IASB, IASC Foundation, London.*

Después, en el **cuadro 2** aparecen los beneficios netos de impuestos del año 2009 por 700 € y del año 2010 por 2.800 €, imputados directamente al patrimonio neto al estar ante la cartera de instrumentos financieros disponibles para la venta, por lo que aparecen reconocidos dentro de otros elementos del resultado global.

Para revelar el resultado global conforme a dicha norma revisada, se podrá optar por formular una Cuenta de Pérdidas y Ganancias separada y seguidamente el Estado de Resultados Globales, que la incluye, o formular únicamente este último estado, lo que en este caso supondría la desaparición de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias del conjunto completo de estados financieros periódicos de propósito general.

Teniendo en cuenta lo anterior, se hace necesario revisar el Plan General de Contabilidad 2007 para hacerlo compatible, entre otros, con estos aspectos concernientes a la presentación del resultado, de tal modo que al Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos u otras denominaciones que puedan adoptarse, ahora integrado dentro del Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, debe dársele más prominencia informativa y ser considerado con autonomía propia como una cuenta anual más.

CUADRO 2. *Ajuste de reclasificación conforme a la NIC 1 (2007) del IASB correspondiente a unas acciones clasificadas como disponibles para la venta Importes reconocidos en pérdidas y ganancias y en otros elementos del resultado global para los años terminados a 31 de diciembre de 2009 y 31 de diciembre de 2010 (Considerando en otros elementos del resultado global los beneficios netos de impuestos).*

	2009	2010
CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS –INCOME STATEMENT– (A formular de forma separada o integrada dentro del Estado de Resultados Globales)		
Beneficios en la venta de acciones		5.000
Impuesto de beneficios		(1.500)
A. BENEFICIO NETO –NET INCOME–		3.500
ESTADO DE RESULTADOS GLOBALES –STATEMENT OF COMPREHENSIVE INCOME– Otros elementos del resultado global:		
Beneficio devengado durante el año, neto de impuestos	700	2.800
AJUSTE DE RECLASIFICACIÓN, NETO DE IMPUESTOS		(3.500)
B. BENEFICIO (PÉRDIDA) NETA RECONOCIDOS EN OTROS ELEMENTOS DEL RESULTADO GLOBAL	700	–700
(A + B) RESULTADO GLOBAL –COMPREHENSIVE INCOME–	700	2.800

FUENTE: *Elaboración y traducción propias, a partir de la Guía para la Implementación de la NIC 1 (2007), Parte II, en Bound Volume of International Financial Reporting Standards (IFRSs®), 2008, IASB, IASC Foundation, London.*

En el año 2010 se enajena toda la cartera, con un beneficio acumulado de 5.000 € a lo largo del proceso de tenencia de los años 2009 y 2010, y al estar ante un beneficio realizado se reconoce en su totalidad en pérdidas y ganancias, que tras considerar el impuesto de 1.500 € llegamos a un beneficio neto de 3.500 €.

Por último, se muestra el reciclado de partidas o ajuste de reclasificación por 3.500 €, neto de impuestos, que evidentemente se corresponde con la transferencia del beneficio a pérdidas y ganancias desde otros elementos del resultado global. Como ya comentamos, la finalidad no es otra que evitar la doble contabilización de partidas, dado que de no actuar así evidentemente estaríamos duplicando en este caso el beneficio reconocido por una parte en pérdidas y ganancias y de otra en el patrimonio neto.

Por otra parte, como alternativa a la presentación del **cuadro 2**, las empresas podrán optar tal como detallamos en el **cuadro 3** por informar de los ajustes de reclasificación revelando otros elementos del resultado global antes de impuestos, lo que lleva aparejado informar de forma desglosada del efecto fiscal.

CUADRO 3. *Ajuste de reclasificación conforme a la NIC 1 (2007) del IASB correspondiente a unas acciones clasificadas como disponibles para la venta Importes reconocidos en pérdidas y ganancias y en otros elementos del resultado global para los años terminados a 31 de diciembre de 2009 y 31 de diciembre de 2010 (Con revelación de otros elementos del resultado global antes de impuestos y el desglose del efecto fiscal).*

	2009	2010
CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS –INCOME STATEMENT– (A formular de forma separada o integrada dentro del Estado de Resultados Globales)		
Beneficios en la venta de acciones		5.000
Impuesto de beneficios		(1.500)
A. BENEFICIO NETO –NET INCOME–		3.500
ESTADO DE RESULTADOS GLOBALES –STATEMENT OF COMPREHENSIVE INCOME– Otros elementos del resultado global:		
Beneficio devengado durante el año	1.000	4.000
AJUSTE DE RECLASIFICACIÓN		(5.000)
Impuesto de beneficios correspondiente a otros elementos del resultado global	(300)	300
B. BENEFICIO (PÉRDIDA) NETA RECONOCIDOS EN OTROS ELEMENTOS DEL RESULTADO GLOBAL	700	(700)
(A + B) RESULTADO GLOBAL –COMPREHENSIVE INCOME–	700	2.800

FUENTE: *Elaboración y traducción propias, a partir de la Guía para la Implementación de la NIC 1 (2007), Parte II, en Bound Volume of International Financial Reporting Standards (IFRSs®), 2008, IASB, IASC Foundation, London.*

Así, aparecen los beneficios antes de impuestos del año 2009 por 1.000 € y del 2010 por 4.000 €, imputados directamente al patrimonio neto al estar ante unos instrumentos financieros clasificados como disponibles para la venta, por lo que aparecen reconocidos dentro de otros elementos del resultado global.

Además, en el año 2009 figuran revelados 300 € de forma desglosada correspondientes al impuesto, para informar después del resultado global de ese año de 700 € neto de impuestos. Pero como después se revelan en pérdidas y ganancias 1.500 € de impuestos en el año 2009 correspondientes a los beneficios generados tanto en el año 2009 como en el 2010, aparece como compensación en el año 2010 en otros elementos del resultado global 300 € de los impuestos reconocidos en el 2009, dado que de no actuar así se duplicaría el reconocimiento del impuesto.

Por último, se muestran en otros elementos del resultado global 5.000 € en concepto de ajuste de reclasificación, en este caso sin tener en cuenta el efecto fiscal, para con ello, como ya indicamos, evitar la doble contabilización del beneficio, y llegar así definitivamente al resultado global neto de impuestos en cada uno de los dos años.

Con todo ello, las empresas que deban aplicar las normas internacionales para la formulación de sus estados financieros a partir del primero de enero de 2009, que es cuando entró en vigor la NIC 1 revisada en 2007, han de incluir, bien en el cuerpo principal del Estado de Resultados Globales, o en las notas, los ajustes de reclasificación que correspondan siguiendo las pautas recogidas en los **cuadros 2 y 3**, que en ningún caso representan preceptos obligatorios dado que a diferencia con el modelo básico español, entre otros, en las NIIF no se exigen formatos obligatorios para la formulación de los estados financieros, regulándose al respecto el cumplimiento de unos requisitos informativos mínimos.

Por otra parte, el FASB con la emisión del SFAS 130 en 1997 estableció la obligatoriedad para las empresas norteamericanas de revelar el resultado global en el cuerpo principal de los estados financieros, y como señalamos, este organismo junto con el IASB han venido desarrollando el proyecto conjunto *Financial Statement Presentation*, activo en la actualidad, en el que uno de los objetivos esenciales es consensuar la presentación del resultado global, que ya ha tenido consecuencias de orden normativo con la revisión de la NIC 1 en el 2007, en la que se toman algunos aspectos de la referida norma norteamericana, y previsiblemente lleguen a nuevos acuerdos que supondrán más revisiones en las normas internacionales tendentes a la armonización de la información financiera mundial, en particular en el área de resultados que ahora nos ocupa.

En dicha norma del FASB, entre otros aspectos asociados a la presentación del resultado global, se regulan (párrafos 18-21) e ilustran (Apéndice C) los ajustes de reclasificación, en un caso concreto proponiendo un ejemplo similar al que refiere la NIC 1 (2007), que ya hemos analizado antes, además de haber añadido otro relacionado con unos bonos clasificadas como disponibles para la venta, que hemos querido incluir.

De este modo, se considera que la empresa X emitió bonos a 31 de diciembre de 2006 por 10.000.000 €, a la par, que registró al 8% de interés pagadero anualmente, siendo colocados en su totalidad, y además se sabe que los mismos a 31 de diciembre de 2008 tienen un precio de mercado del 107,3% con un tipo de interés del 6,5%, y respectivamente, a 31 de diciembre de 2009 un 96,1% y 9%, y a 31 de diciembre de 2010 un 92,2% y 10,5%.

La empresa Z adquiere en el mercado a 31 de diciembre de 2008 bonos de dicha emisión por 1.000.000 € nominales al 107,3%, que clasifica en la categoría de disponibles para la venta, y los vende el 31 de diciembre de 2010 al 92,2%, considerando un impuesto de beneficios del 30% para todos los años estudiados.

Antes de entrar en el análisis de los ajustes de reclasificación que corresponda realizar en la empresa Z, se hace necesario tener en cuenta las variables de tipo financiero asociadas a dicha inversión, que aparecen recogidas en los **cuadros 4 y 5**.

CUADRO 4. Variables financieras asociadas a la inversión en bonos.

Año	Valor acumulado inicial a	Interés Percibido b	Interés a reflejar en el resultado neto c	Prima de amortización d	Valor acumulado final e
		(0,08 . Valor Nominal)	(a . 0,065)	(b – c)	(a – d)
2008	–	–	–	–	1.073.000
2009	1.073.000	80.000	69.745	10.255	1.062.745
2010	1.062.745	80.000	69.078	10.922	1.051.823

FUENTE: Elaboración y traducción propias, a partir del SFAS 130 del FASB (1997), Apéndice C, Ilustración 2.

CUADRO 5. Determinación de las potencialidades de pérdidas en los bonos antes y después de impuestos.

31 de diciembre	Importe acumulado al final del año	Valor razonable al final del año	Cambios en el valor razonable a	Prima de amortización b	Pérdida potencial antes de impuestos (a + b)	Impuesto pérdida potencial	Pérdida potencial después de impuestos
2008	1.073.000	1.073.000	0				
2009	1.062.745	961.000	(112.000)	10.255	(101.745)	30.523	(71.222)
2010	1.051.823	922.000	(39.000)	10.922	(28.078)	8.423	(19.655)

FUENTE: Elaboración y traducción propias, a partir del SFAS 130 del FASB (1997), Apéndice C, Ilustración 2.

Teniendo en cuenta la información contenida en los cuadros 4 y 5, remitimos al lector al Apéndice C, Ilustración 2, del referido SFAS 130 del FASB, en el que junto con esta última norma y lo regulado al respecto en el SFAS 115, se procede al reflejo contable de la inversión en bonos para los años señalados, que dada su extensión hemos omitido, centrándonos en el reciclado de partidas o ajustes de reclasificación objeto de nuestro trabajo, que hemos sintetizado en el cuadro 6 para la operación objeto de análisis.

CUADRO 6. *Ajuste de reclasificación según el SFAS 130 del FASB asociado a una inversión en bonos clasificados como disponibles para la venta Importes reconocidos en el resultado neto y en otros elementos del resultado global para los años terminados el 31 de diciembre de 2009 y 2010.*

	2009	2010
CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS –INCOME STATEMENT– Resultado Neto –NET INCOME–		
Ingresos asociados a los intereses de los bonos	69.745	69.078
Pérdida en la venta de los bonos		(129.823)
Gastos/ingresos por impuestos	(20.923)	18.223
A. Importes realizados reconocidos en el resultado neto	48.822	(42.522)
ESTADO DE RESULTADOS GLOBALES –STATEMENT OF COMPREHENSIVE INCOME– Otros elementos del resultado global:		
Pérdidas no realizadas devengadas en el período, netas de impuestos	(71.222)	(19.655)
AJUSTE DE RECLASIFICACIÓN, NETO DE IMPUESTOS		90.877
B. Beneficio/pérdida neta reconocida en otros elementos del resultado global	(71.222)	71.222
(A + B) Impacto total en el Resultado Global –COMPREHENSIVE INCOME–	(22.400)	28.700

FUENTE: *Elaboración y traducción propias, a partir del SFAS 130 del FASB (1997),
Apéndice C, Ilustración 2.*

De este modo, interesa centrarnos en el reflejo contable de las potencialidades de pérdidas calculadas en el **cuadro 5**, que aparecen reconocidas inicialmente en el Estado de Resultados Globales, el equivalente en líneas generales a nuestro Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos del Plan General de Contabilidad 2007, en concreto, figuran 71.222 € de pérdida potencial en el año 2009 y 19.665 € en el año 2010, netos de impuestos.

Pero como después en el momento de la venta de los bonos se reconoce en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias toda la pérdida acumulada en el proceso de tenencia por 129.823 €, neta de impuestos 90.877 €, se hace necesario practicar en el Estado de Resultados Globales el ajuste de reclasificación por este último importe para con ello evitar la duplicidad en la contabilización de partidas, y así el resultado global informe de los resultados realmente devengados en cada período contable.

En definitiva, este estudio del reciclado de partidas que afecta a la presentación del resultado neto y del global en los cuerpos normativos del IASB y del FASB, por otra parte no exento de polémica como hemos tenido la oportunidad de referir, nos permite sentar las bases para contextualizar el análisis del mismo en el Plan General de Contabilidad 2007, adaptado esencialmente a las NIIF del IASB, lo que supone una mayor orientación de nuestro modelo básico de información financiera hacia el objetivo de la protección del mercado, característica primordial de los modelos contables de corte anglosajón, a los que tendemos.

3. EL RECICLADO DE PARTIDAS ANTE LA FORMULACIÓN DEL ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS DEL PGC 2007: MARCO NORMATIVO

Tal como hemos señalado en la Introducción, el Plan General de Contabilidad 2007 incorpora la novedad de la revelación del resultado global en el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos como parte integrante del Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, según se recoge en el **cuadro 7**, a su vez adaptado a la NIC 1 (2003a) ⁸.

CUADRO 7. Estado de Cambios en el Patrimonio Neto.

Parte A) Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos ⁹.

Número de cuenta		Notas en la Memoria	200X	200X-1
129	A) RESULTADO DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS			
	INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO NETO			
	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.			
				.../...

⁸ Puede verse la NIC 1 (2003a) y la Guía para su Implementación. Además, tal como hemos referido, dicha norma ha sido revisada por el IASB en el año 2007, y entró en vigor el primero de enero 2009, incorporando entre otros cambios, modificaciones sustanciales en lo que respecta a la presentación del resultado global, que según hemos comentado hacen necesario revisar el Plan General de Contabilidad 2007 para adecuarlo a los mismos.

⁹ De acuerdo con la norma 8.ª de elaboración de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad 2007, se creará un epígrafe específico «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», en el caso de que la empresa tenga clasificado un elemento en dichas categorías, que implique que su valoración produzca cambios en el patrimonio neto, como puede ser el caso de los activos financieros disponibles para la venta.

Asimismo, según dicha norma, se creará el 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», para reflejar los cambios en el valor derivados de la conversión a la moneda de presentación de las cuentas anuales, si excepcionalmente la moneda o monedas funcionales de la empresa fueran distintas del euro. Del mismo modo, en estos epígrafes figurarán los cambios de valor de los instrumentos de cobertura en una inversión neta de un negocio en el extranjero que de acuerdo con las normas de registro y valoración deban imputarse al patrimonio neto.

.../...				
	B) TOTAL INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE EN EL PATRIMONIO NETO (I + II + III + IV + V)			
	TRANSFERENCIAS A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	AJUSTES DE RECLASIFICACIÓN (RECICLADO)		
	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, a partir del modelo normal del PGC 2007.*

Como se puede comprobar, se han destinado los grupos 8 y 9 para el reconocimiento de los gastos e ingresos a imputar directamente al patrimonio neto, en los que interesa acotar para los propósitos de nuestro trabajo, tal como hacemos en los **cuadros 8 y 10**, el conjunto de cuentas que representan las herramientas destinadas a practicar el reciclado de partidas o las transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias, que aparecen clasificadas en los distintos subgrupos atendiendo a la naturaleza del gasto o ingreso a transferir.

Así, en el **cuadro 8** quedan recogidas las transferencias de beneficios y las normas de registro y valoración que las regulan, que tal como explicamos en el **cuadro 9** representan un gasto en el patrimonio neto en el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos, para que con ello se compense la duplicación del ingreso imputado directamente al patrimonio neto en el ejercicio actual o en los anteriores y el reconocido en pérdidas y ganancias en el ejercicio actual.

Del mismo modo, en el **cuadro 10** se detallan las transferencias de pérdidas y las normas de registro y valoración que las regulan, que según explicamos en el **cuadro 11** suponen un ingreso en el patrimonio neto en el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos, para que con ello se compense la duplicación del gasto imputado al patrimonio neto en el año actual o en los anteriores y el reconocido en pérdidas y ganancias en el año actual.

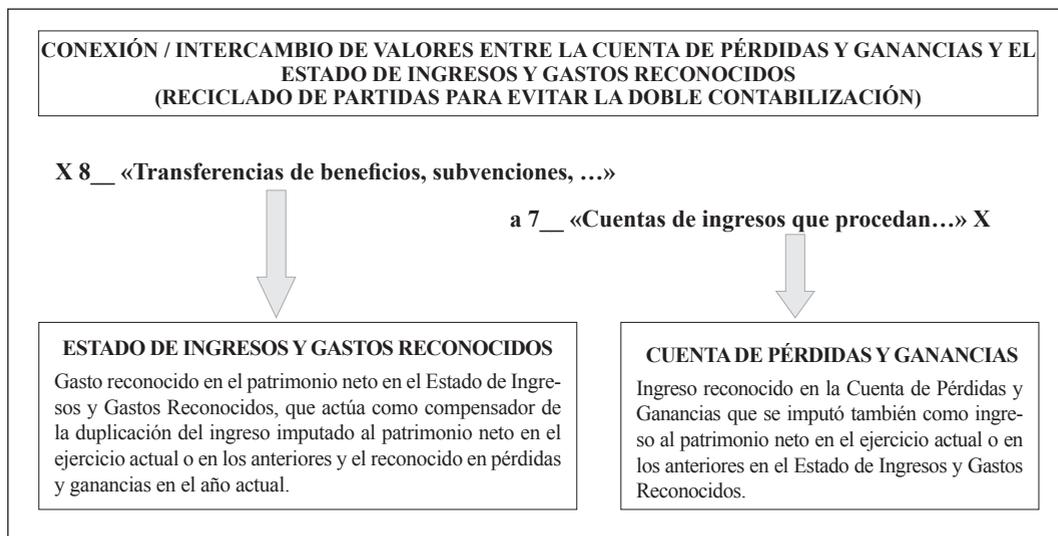
CUADRO 8. *Marco normativo y herramientas para practicar el reciclado de partidas Transferencias de beneficios: efecto gasto en el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos*¹⁰.

Códigos	Subgrupos. Cuentas. Normas de Registro y Valoración (NRV) asociadas (Véase también los movimientos de las cuentas en los casos que contengan criterios de reconocimiento)
80 802	GASTOS FINANCIEROS POR VALORACIÓN DE ACTIVOS Y PASIVOS ▶ Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta (NRV 9. ^a , 2.6)
81 812 813	GASTOS EN OPERACIONES DE COBERTURA ▶ Transferencia de beneficios por coberturas de flujos de efectivo ▶ Transferencia de beneficios por coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero (NRV 9. ^a , 6)
82 821	GASTOS POR DIFERENCIAS DE CONVERSIÓN ▶ Transferencia de diferencias de conversión positivas (NRV 11. ^a , 2)
83 836 837	IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS ▶ Transferencia de diferencias permanentes ▶ Transferencia de deducciones y bonificaciones (NRV 13. ^a)
84 840 841 842	TRANSFERENCIAS DE SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS ▶ Transferencia de subvenciones oficiales de capital ▶ Transferencia de donaciones y legados de capital ▶ Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados (NRV 18. ^a)
86 862	GASTOS POR ACTIVOS NO CORRIENTES EN VENTA ▶ Transferencia de beneficios en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta (NRV 7. ^a y 9. ^a , 2.6)

FUENTE: *Elaboración propia, a partir del PGC 2007.*

¹⁰ Al igual que vimos en las NIIF del IASB, en el Plan General de Contabilidad 2007, no todos los ingresos y gastos reconocidos inicialmente en el patrimonio neto deben reclasificarse o transferirse a pérdidas y ganancias. Así, los gastos por pérdidas actuariales y los ajustes en los activos por retribuciones a largo plazo al personal por prestación definida habrán de reconocerse, respectivamente, en el patrimonio neto en las cuentas 850, «Pérdidas actuariales» y 851, «Ajustes negativos en activos por retribuciones a largo plazo de prestación definida», pero no podrán ser objeto de transferencia a pérdidas y ganancias, con lo que el saldo que pudieran presentar al cierre del ejercicio será transferido a reservas (NRV 16.^a), en concreto, a la cuenta 115, «Reservas por pérdidas y ganancias actuariales y otros ajustes».

CUADRO 9. *Ajustes de reclasificación por transferencia de beneficios a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias desde el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos.*



FUENTE: *Elaboración propia, a partir del PGC 2007.*

CUADRO 10. *Marco normativo y herramientas para practicar el reciclado de partidas. Transferencias de pérdidas: efecto ingreso en el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos ¹¹.*

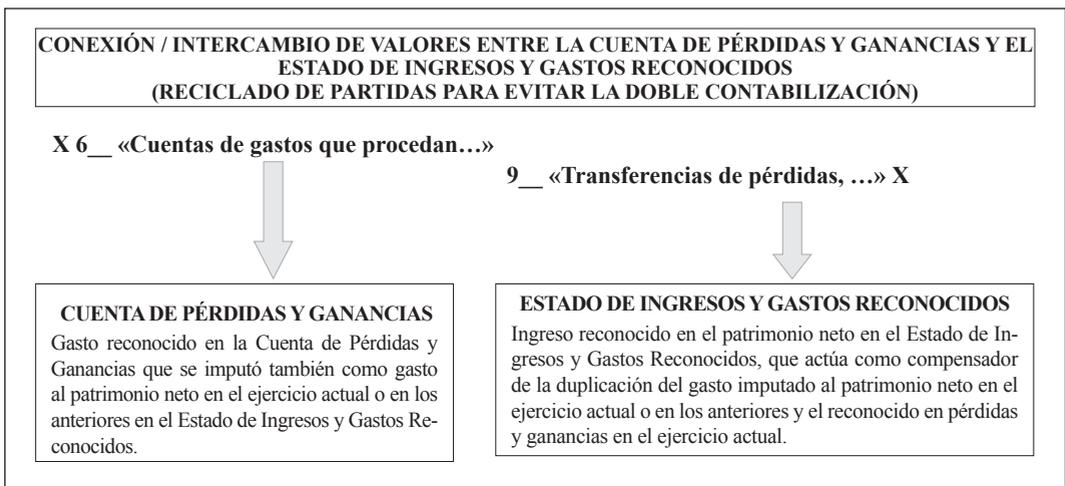
Códigos	Subgrupos. Cuentas. Normas de Registro y Valoración (NRV) asociadas (Véase también los movimientos de las cuentas en los casos que contengan criterios de reconocimiento)
90 902	INGRESOS FINANCIEROS POR VALORACIÓN DE ACTIVOS Y PASIVOS ▶ Transferencia de pérdidas de activos financieros disponibles para la venta (NRV 9. ^a , 2.6)
91 912 913	INGRESOS EN OPERACIONES DE COBERTURA ▶ Transferencia de pérdidas por coberturas de flujos de efectivo ▶ Transferencia de pérdidas por coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero (NRV 9. ^a , 6)
.../...	

¹¹ En línea con lo señalado en la nota 10 del **cuadro 8**, los ingresos por beneficios actuariales y los ajustes en los activos por retribuciones a largo plazo al personal por prestación definida habrán de reconocerse, respectivamente, en el patrimonio neto en las cuentas 950, «Ganancias actuariales» y 951, «Ajustes positivos en activos por retribuciones a largo plazo de prestación definida», pero no podrán ser objeto de transferencia a pérdidas y ganancias, con lo que el saldo que pudieran presentar al cierre del ejercicio será transferido a reservas (NRV 16.^a), en concreto, a la cuenta 115, «Reservas por pérdidas y ganancias actuariales y otros ajustes».

.../...	
92 921	INGRESOS POR DIFERENCIAS DE CONVERSIÓN ▶ Transferencia de diferencias de conversión negativas (NRV 11.ª, 2)
96 962	INGRESOS POR ACTIVOS NO CORRIENTES EN VENTA ▶ Transferencia de pérdidas en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta (NRV 7.ª y 9.ª, 2.6)
99 993 994	INGRESOS DE PARTICIPACIONES EN EMPRESAS DEL GRUPO O ASOCIADAS CON AJUSTES VALORATIVOS NEGATIVOS PREVIOS ▶ Transferencia por deterioro de ajustes valorativos negativos previos, empresas del grupo ▶ Transferencia por deterioro de ajustes valorativos negativos previos, empresas asociadas (NRV 9.ª, 2.5)

FUENTE: *Elaboración propia, a partir del PGC 2007.*

CUADRO 11. *Ajustes de reclasificación por transferencia de pérdidas a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias desde el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos.*



FUENTE: *Elaboración propia, a partir del PGC 2007.*

Después de llevar a cabo este análisis, y a modo anticipatorio de lo que será nuestro estudio posterior en más detalle del reciclado de partidas, queremos analizar ahora un sencillo caso en el que se produce un incremento en el valor razonable de 3.000 € al final del año 2008 en unas acciones clasificadas como disponibles para la venta de acuerdo con la NRV 9.ª, y posteriormente, en el año 2009, a la fecha de su enajenación se registra un incremento en el valor razonable de 4.000 € con respecto a la valoración del año anterior, sin tener en cuenta el efecto impositivo por razones de claridad pero más adelante será incluido.

Tal como podemos observar en el **cuadro 12**, en el año 2008 no aparece imputado el incremento en el valor razonable por 3.000 € a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias dado que la referida

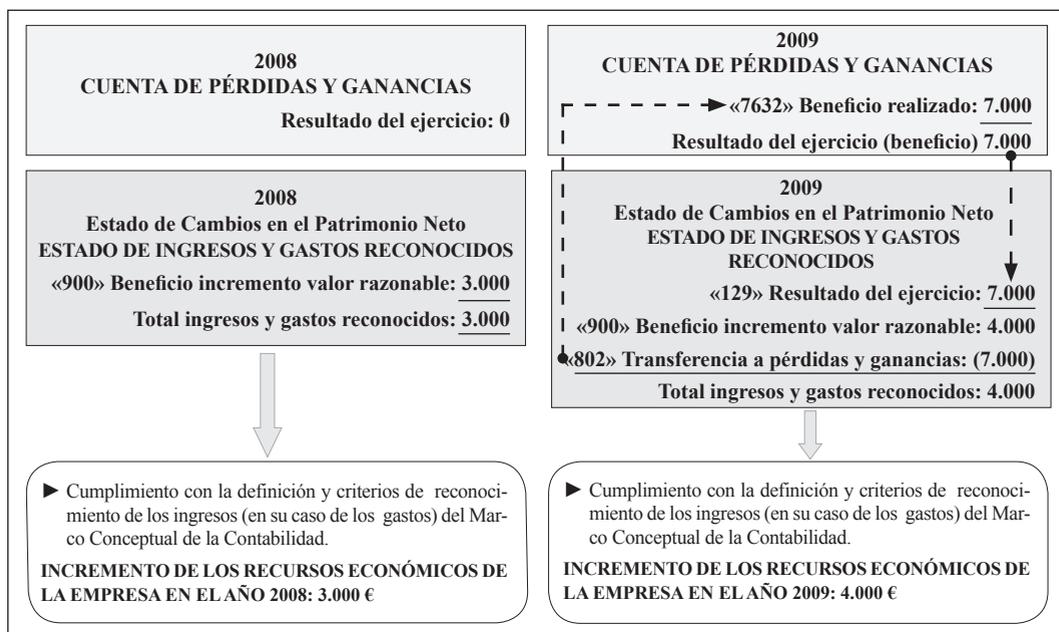
norma para los activos disponibles para la venta, que ahora nos ocupan, obliga a reconocerlos directamente en el patrimonio neto.

Posteriormente, en el ejercicio 2009, figura registrado en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias el beneficio realizado de 7.000 €, que corresponden al incremento en el valor razonable de 3.000 € en el ejercicio 2008 y de 4.000 € en el año 2009, a su vez apareciendo estos últimos reconocidos directamente como ingresos en el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos.

Por otra parte, se observa que el resultado del ejercicio de 7.000 € de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias se transporta al Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos, donde procede practicar el reciclado o el ajuste por transferencia a pérdidas y ganancias, ya que de no actuar así aparecería duplicado el ingreso.

Asimismo, queremos reseñar que ante este nuevo modelo de presentación y determinación del resultado empresarial, se imputan a resultados determinados cambios en la valoración autónoma de los activos y pasivos no relacionados con la propiedad y circunscritos a cada ejercicio económico, sin esperar al momento de la realización, con lo que el resultado global o el total de ingresos y gastos reconocidos capta para cada año 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 4.000 € el año 2009.

CUADRO 12. Caso ilustrativo de transferencias a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias desde el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto en el marco del Plan General de Contabilidad 2007.



Hemos obviado el efecto impositivo para facilitar la comprensión en esta primera aproximación práctica al reciclado de partidas según el Plan General de Contabilidad 2007.

FUENTE: *Elaboración propia, a partir del PGC 2007.*

Queremos reseñar un aspecto que consideramos sustancial, cual es el hecho del entronque del anterior análisis con las definiciones y criterios de reconocimiento de los elementos de los estados financieros del Marco Conceptual de la Contabilidad, en concreto, con las correspondientes a los ingresos y gastos.

En este sentido, si nos centramos en la definición y criterios de reconocimiento de los ingresos que nos han ocupado en el caso analizado, concebidos como los incrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, como consecuencia de aumentos en el valor de los activos o disminuciones en el valor de los pasivos siempre que no estén relacionados con operaciones con la propiedad, hemos de reconocer dicho incremento en los recursos económicos de la empresa precisamente el año en que tienen lugar, sin esperar por lo tanto a hacerlo por el importe acumulado el año de su realización, lo que distorsionaría la realidad del resultado devengado a lo largo de una serie de años, como, por otra parte, ocurría en el anterior modelo conforme al Plan General de Contabilidad 1990.

Por otra parte, como ya señalamos, hemos de tener en cuenta que cuando se imputan directamente al patrimonio neto ingresos y gastos que se diferencian, como los que estamos estudiando, se debe reconocer también el efecto impositivo correspondiente, concretamente para los ingresos a través de un cargo en 8301, «Impuesto diferido» con abono a 479, «Pasivos por diferencias temporarias imponibles», y para los gastos un cargo en 4740, «Activos por diferencias temporarias deducibles» con abono a 8301, «Impuesto diferido».

Teniendo en cuenta lo anterior, cuando se contabilicen las correspondientes transferencias a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias objeto de nuestro estudio, se hace necesario revertir toda o la parte que proceda del impuesto diferido reconocido en su día asociado a la transferencia de que se trate, procediendo los apuntes contrarios a los que vimos con anterioridad según estemos ante transferencias de ingresos o de gastos; lo que conducirá a que el resultado global o la última magnitud del Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos aparezca neta de los correspondientes impuestos diferidos.

Dada la complejidad técnica que encierra toda la problemática del reciclado de partidas que estamos analizando, y para facilitar su comprensión en el nuevo escenario de determinación del resultado empresarial, hemos querido precisar en el **cuadro 13** un análisis de conjunto de su impacto en las cuentas anuales.

De este modo, si nos centramos en el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos, para su elaboración se parte del resultado del ejercicio de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias (parte A), en el que hemos diferenciado para facilitar la comprensión del reciclado de partidas una línea de trazo continuo que hace referencia a los gastos e ingresos reconocidos en pérdidas y ganancias que no han pasado previamente por el patrimonio neto, y otra línea de trazo discontinuo para denotar los que sí han sido objeto de reconocimiento previo en el patrimonio neto.

Después se añaden los gastos e ingresos que deben imputarse al patrimonio neto, netos de su efecto impositivo, registrados, respectivamente, en las cuentas de los grupos 8 y 9 (parte B), para por último agregar las transferencias a pérdidas y ganancias, netas también de su efecto impositivo (parte C) y llegar así a la determinación de la última magnitud, el resultado global, que el legislador español denomina total de ingresos y gastos reconocidos, tomando el término traducido de la NIC 1 (2003a), vigente hasta el primero de enero de 2009.

Podemos observar ahora desde una perspectiva integral la problemática del reciclado o transferencias a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias desde el patrimonio neto, que como indicamos aparece con un línea de trazo discontinuo, asociada a una parte de los gastos e ingresos contemplados en los grupos 8 y 9, que quedaron recogidos en los **cuadros 8 y 10**, y a su vez están relacionadas con las cuentas de gastos e ingresos que procedan de los grupos 6 y 7, según quedó detallado en los **cuadros 9 y 11**.

A su vez, tras practicar las correspondientes regularizaciones evidentemente después del reciclado o ajustes de reclasificación por transferencias a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, unas con las cuentas de los grupos 6 y 7 con la cuenta 129, «Resultado del ejercicio», y otras, las de los grupos 8 y 9 con las cuentas del subgrupo 13 que procedan, el Balance capturará el saldo de las mismas al final del ejercicio, y por otra parte el Estado Total de Cambios en el Patrimonio Neto, informará entre otros cambios en la riqueza neta para la propiedad, del resultado global o total del período, que obviamente ha de corresponderse con la última magnitud del Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos.

Por otra parte, queremos resaltar que la problemática que estamos estudiando no tienen que afrontarla las pequeñas y medianas empresas que cumpliendo con los requisitos exigidos deseen acogerse al Plan General de Contabilidad de PYMES 2007, dado que en el mismo no se contempla la formulación del Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos, ni en consecuencia tampoco se han habilitado los grupos 8 y 9; por lo que estamos ante un modelo de determinación y presentación del resultado global pensado para las empresas de más dimensión.

En definitiva, nos encontramos ante cambios sustanciales con respecto al Plan General de Contabilidad 1990, que implican una problemática de mucha más complejidad técnica en la determinación y presentación del resultado empresarial al tener que reconocerse unos gastos e ingresos en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y otros directamente en el patrimonio neto en el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos, para después revertir estos últimos a pérdidas y ganancias en el momento de la realización, haciéndose necesario por ello el reciclado de partidas para evitar la doble contabilización que nos está ocupando en nuestro trabajo.

4. ANÁLISIS TÉCNICO DEL RECICLADO DE PARTIDAS ANTE LA FORMULACIÓN DEL ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS DEL PGC 2007

Una vez abordado el estudio del marco técnico-normativo sobre el que se sustenta el reciclado de partidas o transferencias a pérdidas y ganancias desde el patrimonio neto para evitar la doble contabilización tanto en las NIIF del IASB, en el SFAS 130 del FASB, como en el Plan General de Contabilidad 2007, y de acuerdo con el objetivo que nos hemos propuesto al inicio del trabajo, corresponde adentrarnos ahora en el análisis pormenorizado del mismo desde una óptica aplicada en el texto básico de nuestra normalización contable.

Para ello, y teniendo en cuenta la casuística recogida en los **cuadros 8 y 10**, hemos querido afrontar el estudio seleccionando un caso correspondiente a un instrumento financiero clasificado como disponible para la venta y otro asociado a una subvención no reintegrable destinada a financiar un programa que generará gastos futuros.

El hecho de contemplar toda la casuística referida desbordaría los límites de nuestro trabajo, lo que no impide que quede cubierto el objetivo esencial que nos hemos propuesto, dado que consideramos que el análisis de los casos planteados es representativo desde una óptica técnico-contable de la problemática de las transferencias desde el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Iniciaremos su estudio haciendo referencia, en primer lugar, al soporte normativo de cada caso en el Plan General de Contabilidad 2007, para después entrar en los tratamientos contables correspondientes en los que aparece inserto el reciclado de partidas, y, por último, proceder al análisis de conjunto de su impacto en las cuentas anuales.

4.1. El caso de un instrumento financiero clasificado como disponible para la venta.

Tal como se contempla en la NRV 9.^a, apartado 2.6, de nuestro plan contable, a la que ya hemos hecho alusión con anterioridad, en la categoría de activos financieros disponibles para la venta se incluirán los valores representativos de deuda e instrumentos de patrimonio de otras empresas que no se hayan clasificado en ninguna otra categoría, por lo que la misma tiene un carácter de residual.

Asimismo, según se establece en el apartado 2.6.1 de la referida norma, los activos financieros clasificados en esta categoría se han de valorar inicialmente a su valor razonable, que salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, equivalente al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que le sean directamente imputables, formando parte de dicha valoración inicial el importe de los derechos preferentes de suscripción, y similares, que, en su caso, se hubieran adquirido.

Con respecto a su valoración posterior, en el apartado 2.6.2 de la misma se regula que los activos financieros clasificados en la categoría de disponibles para la venta, se valorarán a su valor razo-

nable, sin deducir los costes de transacción en que se pudiera incurrir en su enajenación; y los cambios que se produzcan en el valor razonable se registrarán directamente en el patrimonio neto, hasta que el activo financiero que corresponda se dé de baja del balance o se deteriore, momento en que el importe así reconocido se transferirá a pérdidas y ganancias.

Después de acotada la regulación de los tratamientos contables básicos del reconocimiento inicial y de la valoración posterior de los activos financieros disponibles para la venta en nuestro plan contable ¹³, nos adentramos ahora en su estudio, con la atención puesta en el reciclado o transferencias a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias desde el patrimonio neto, objeto de estudio en nuestro trabajo.

Para ello, consideramos que una determinada empresa adquirió en la Bolsa de Madrid el 16 de noviembre 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 referida NRV 9.^a, 2.6, y que tienen un patrón de realización a largo plazo, cuyo valor razonable ascendió a 11.800 €, más unos gastos de transacción de 200 €, que se cargan en cuenta corriente bancaria.

Además, se sabe que su valor razonable al cierre del ejercicio 2008 ascendió a 14.000 €, estimándose unos gastos de transacción de 310 € en el supuesto de que se enajenase a dicha fecha. Por otra parte, su valor razonable al cierre del ejercicio 2009 ascendió a 13.500 €, suponiendo unos costes de transacción de 290 € en el caso de que se vendiese a esa fecha.

Por último, se vende dicho paquete de acciones en la Bolsa de Madrid el 24 de junio de 2010 en 15.400 €, incurriendo en unos gastos de transacción de 400 €, con abono del líquido en cuenta corriente bancaria.

Asimismo, suponemos que a lo largo de todo el período de tenencia de este paquete de acciones la entidad emisora no acordó el pago de dividendos, no procedió al reconocimiento de deterioro de valor y el tipo impositivo del impuesto de sociedades aplicable en todos los períodos contables considerados es del 30%.

4.1.1. Reflejo contable de la operación en el año 2008 ¹⁴.

Iniciamos el proceso contable con el reconocimiento de la inversión en el momento de la adquisición, valorando al valor razonable, que además para esta categoría de activos financieros, según hemos visto, ha de integrar los costes de transacción directamente imputables a la operación.

¹³ Véase contenido completo de los subapartados integrados en el apartado 2.6 de la NRV 9.^a, particularmente lo relacionado con el deterioro en el apartado 2.6.3, que no hemos referido por razones de brevedad, y por considerar que para los propósitos de nuestro trabajo con la parte de la norma que hemos seleccionado se ilustran adecuadamente las transferencias a pérdidas y ganancias desde el patrimonio neto.

¹⁴ En estos tratamientos contables nos ha servido de orientación la obra de CERVERA, GONZÁLEZ y ROMANO (2008, págs. 290-293).

16 de noviembre de 2008.

Reconocimiento inicial en el momento de la adquisición.

12.000	<i>Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (250)</i>	a	<i>572 Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros</i>	12.000
_____		x	_____	

Las siguientes actuaciones contables corresponde llevarlas a cabo a 31 de diciembre de 2008 ante el incremento del valor razonable de las acciones, para lo que en principio procede el reflejo del aumento del valor del activo y el reconocimiento del mismo como un ingreso imputado directamente al patrimonio neto, sin tener en cuenta los costes de transacción en que se hubiese incurrido en el supuesto de que se enajenase el paquete de acciones a esa fecha.

31 de diciembre de 2008.

Incremento en el valor razonable al cierre del ejercicio.

2.000	<i>Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (250)</i>	a	<i>Beneficios en activos financieros disponibles para la venta (900)</i>	2.000
_____		x	_____	

Además, como los gastos e ingresos que se reconocen en el patrimonio neto han de figurar netos del correspondiente efecto impositivo en el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos, se hace necesario el reconocimiento del mismo.

Impuesto diferido por incremento en el valor razonable.

600	<i>Impuesto diferido (8301)</i>	a	<i>Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)</i>	600
_____		x	_____	

Por último, como en los dos asientos anteriores han aparecido una cuenta de ingresos y otra de gastos, se hace necesaria su regularización de cara a liquidar el ejercicio 2008, para lo que no se empleará la cuenta 129, «Resultado del ejercicio», sino la cuenta de balance asociada a esta operación de activos financieros disponibles para la venta.

Regularización del ingreso por incremento en el valor razonable.

2.000	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta (900)		
	a Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta (133)	2.000	
		x	

Regularización del impuesto diferido por incremento en el valor razonable.

600	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta (133)		
	a Impuesto diferido (8301)	600	
		x	

4.1.2. Análisis del impacto de la operación en las cuentas anuales del ejercicio 2008.

Una vez llevado a cabo el reflejo contable de las correspondientes operaciones, queremos analizar ahora su impacto en las cuentas anuales, para lo que aparece en primer lugar en el **cuadro 14** el Balance, en el que no buscamos su cuadro, sino el acotar dentro del mismo los aspectos particulares de la operación que nos ocupa.

Así, aparece en el activo el incremento del valor razonable por 2.000 €, que tiene su reflejo por una parte dentro del patrimonio neto como un ajuste por cambios de valor por 1.400 €, evidentemente neto de impuestos, y de otra en el pasivo no corriente como un impuesto diferido por 600 €.

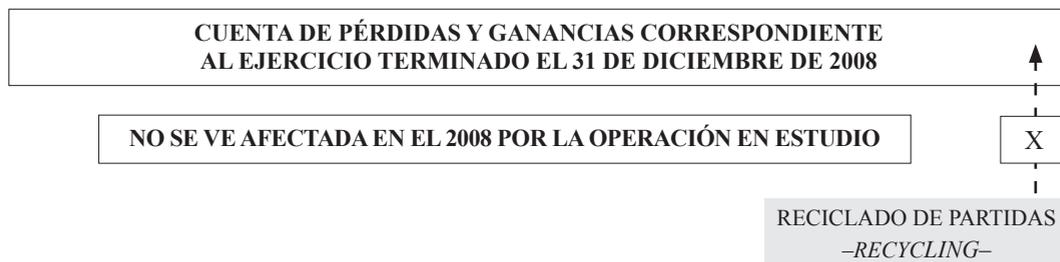
CUADRO 14. Balance de Situación al cierre del ejercicio 2008.

N.º Cuentas	ACTIVO	2008	N.º 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	12.000 2.000	133	I. Activos financieros disponibles para la venta	1.400
				B) PASIVO NO CORRIENTE	
			479	IV. Pasivos por impuesto diferido	600

FUENTE: *Elaboración propia, a partir del modelo normal del PGC 2007.*

Por otra parte, en el **cuadro 15** se detalla la incidencia de la operación en el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos, en el que se reflejan los 2.000 € de ingresos correspondientes al incremento bruto en el valor razonable y después su efecto impositivo por 600 €, con lo que se alcanza un resultado global o total de ingresos y gastos reconocidos de 1.400 €.

Además, cabe destacar que a la fecha de cierre del ejercicio se mantiene la inversión, por lo que como podemos observar no procede el reciclado o transferencia a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias desde el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos.



CUADRO 15. 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 2008.

N.º Cuentas		2008
129	A) RESULTADO DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	0 ↓
	INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO NETO	
	I. Por valoración de instrumentos financieros	2.000
900	1. Activos financieros disponibles para la venta	2.000
(8301)	V. Efecto impositivo	(600)
	B) TOTAL INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE EN EL PATRIMONIO NETO (I + V)	1.400
	C) TOTAL TRANSFERENCIAS A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	0
	TOTAL INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A + B + C)	1.400

FUENTE: Elaboración propia, a partir del modelo normal del PGC 2007.

Por último, en el **cuadro 16** se recoge el Estado Total de Cambios en el Patrimonio Neto, en el que en la columna de «Ajustes por cambios de valor», revelamos la variación experimentada en el valor razonable de 1.400 €, neta de impuestos diferidos evidentemente, que, por otra parte, ha de ser coincidente con la última magnitud del Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos.

CUADRO 16. Estado de Cambios en el Patrimonio Neto correspondiente al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2008.

B) Estado Total de Cambios en el Patrimonio Neto correspondiente al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2008.

	Capital		Prima de emisión	Reservas	(Acciones y participaciones en patrimonio propias)	Resultados de ejercicios anteriores	Otras aportaciones de socios	Resultado del ejercicio (129 del ejercicio actual)	(Dividendos a cuenta) (557)	Otros instrumentos de patrimonio	Ajustes por cambios de valor	Subvenciones, donaciones y legados recibidos	TOTAL
	Escriturado	No Exigido		110		112 113 114 1141 1142 1143 1144 115 119				120 (121) (129 del ejercicio anterior)	110 1110 1111		
	100	(1030)			(108) (109)		118						
	101	(1040)											
	102												
SALDO, FINAL DEL AÑO 2007											-		-
I. Total ingresos y gastos reconocidos											1.400		1.400
SALDO, FINAL DEL AÑO 2008											1.400		1.400

FUENTE: Elaboración propia, a partir del modelo normal del PGC 2007.

4.1.3. Reflejo contable de la operación en el año 2009.

Como al cierre del ejercicio 2009 el valor razonable de esta inversión experimenta una disminución de 500 € con respecto al valor reconocido en el ejercicio 2008, procede el reflejo de dicha pérdida a través del siguiente asiento.

31 de diciembre de 2009.

Disminución en el valor razonable al cierre del ejercicio.

500	<i>Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta (800)</i>	
	<i>a Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (250)</i>	500
_____		x _____

Asimismo, ha de registrarse el correspondiente efecto impositivo, y al estar ahora ante pérdidas, procede el reflejo contable contrario al que vimos para el año 2008 cuando se alcanzaron beneficios.

Impuesto diferido por incremento en el valor razonable.

150	<i>Activos por diferencias temporarias deducibles (4740)</i>	
	<i>a Impuesto diferido (8301)</i>	150
_____		x _____

Por último, procede registrar la regularización de las anteriores cuentas de gastos e ingresos.

Regularización de la pérdida por disminución en el valor razonable.

500	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta (133)				
		a	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta (800)	500	
		x			

Regularización del impuesto diferido por disminución en el valor razonable.

150	Impuesto diferido (8301)				
		a	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta (133)	150	
		x			

4.1.4. Análisis del impacto de la operación en las cuentas anuales del ejercicio 2009.

Una vez llevado a cabo el reflejo contable de las operaciones del año 2009, queremos analizar ahora su impacto en las cuentas anuales, para lo que aparece en primer lugar en el **cuadro 17** el Balance, en el que como ya se indicó para el año anterior, no buscamos su cuadro, sino el delimitar dentro del mismo para el año de referencia los aspectos más sustanciales de la operación que nos ocupa.

CUADRO 17. Balance de Situación al cierre del ejercicio 2009.

N.º Cuentas	ACTIVO	2009	N.º 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	14.000 (500)	133	I. Activos financieros disponibles para la venta	1.400 (350)
4740	VI. Activos por impuesto diferido	150		B) PASIVO NO CORRIENTE	
			479	IV. Pasivos por impuesto diferido	600

FUENTE: *Elaboración propia, a partir del modelo normal del PGC 2007.*

Así, se parte del saldo inicial en instrumentos de patrimonio de 14.000 €, de los cuales 12.000 € corresponden al reconocimiento inicial y 2.000 € al incremento del valor razonable en el ejercicio 2008, para reflejar el decremento en el valor razonable del ejercicio actual por 500 €, que tiene su reflejo en la disminución en el patrimonio neto de 350 €, netos de impuestos, y en el reconocimiento del activo por impuesto diferido por 150 €, mientras que los 600 € corresponden al diferimiento del impuesto del año 2008.

Por otra parte, en el **cuadro 18** se detalla la incidencia de la operación en el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos, en el que se reflejan los 500 € de gastos correspondientes a la disminución bruta en el valor razonable y después su efecto impositivo por 150 €, con lo que se alcanza un total de ingresos y gastos reconocidos negativo de 350 €, y dado que a la fecha de cierre del año 2009 se mantiene la inversión, al igual que ocurrió en el año 2008, no procede reciclado o transferencia a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

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

NO SE VE AFECTADA EN EL 2009 POR LA OPERACIÓN EN ESTUDIO

RECICLADO DE PARTIDAS
-RECYCLING-

CUADRO 18. 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 2009.

N.º Cuentas		2009
129	A) RESULTADO DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	0
	INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO NETO	
	I. Por valoración de instrumentos financieros	(500)
800	1. Activos financieros disponibles para la venta	(500)
(8301)	V. Efecto impositivo	150
	B) TOTAL INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE EN EL PATRIMONIO NETO (I + V)	(350)
	C) TOTAL TRANSFERENCIAS A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	0
	TOTAL INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A + B + C)	(350)

FUENTE: Elaboración propia, a partir del modelo normal del PGC 2007.

Por último, en el **cuadro 19** se recoge el Estado Total de Cambios en el Patrimonio Neto, en el que en la columna de «Ajustes por cambios de valor», informamos del saldo final del año 2008 de 1.400 €, que junto con la variación experimentada por la pérdida de 350 € el año actual, neta de

impuestos diferidos y coincidente con la última magnitud del Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos, llegamos a un patrimonio neto al final del año 2009 de 1.050 €.

CUADRO 19. Estado de Cambios en el Patrimonio Neto correspondiente al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2009.

B) Estado Total de Cambios en el Patrimonio Neto correspondiente al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2009.

	Capital		Prima de emisión 110	Reservas	(Acciones y participaciones en patrimonio propias) 1141 (108) (109)	Resultados de ejercicios anteriores	Otras aportaciones de socios 118	Resultado del ejercicio (129 del ejercicio actual)	(Dividendos a cuenta) (557)	Otros instrumentos de patrimonio	Ajustes por cambios de valor	Subvenciones, donaciones y legados recibidos	TOTAL
	Escriturado 100 101 102	No Exigido (1030) (1040)		112 113 1140 1141 1142 1143 1144 115 119		120 (121) (129 del ejercicio anterior)		133 1340 1341 135 1110 1111		133 1340 1341 135 136 1370 1371			
SALDO, FINAL DEL AÑO 2008											1.400		1.400
I. Total ingresos y gastos reconocidos											(350)		(350)
SALDO, FINAL DEL AÑO 2009											1.050		1.050

FUENTE: Elaboración propia, a partir del modelo normal del Plan General de Contabilidad 2007.

4.1.5. Reflejo contable de la operación en el año 2010.

En el ejercicio 2010 se vende el paquete de acciones, con lo que procedemos primero a registrar el incremento del valor razonable a la fecha de la venta, partiendo evidentemente del valor razonable al cierre del ejercicio 2008, junto con su efecto impositivo.

24 de junio de 2010.

Incremento del valor razonable a la fecha de enajenación.

1.500 *Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (250)*

a *Beneficios en activos financieros disponibles para la venta (900)* 1.500

X

Impuesto diferido por incremento en el valor razonable a la fecha de enajenación.

450	<i>Impuesto diferido (8301)</i>		<i>a Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)</i>	450
		x		

Por otra parte, procedemos a contabilizar la venta, en la que se perciben 15.000 €, netos de costes de transacción, que de acuerdo con la NRV 9.^a, 2.9, no podrán ser contabilizados de forma desglosada en una cuenta de gastos, sino como un menor beneficio, que, por otra parte, ya ha quedado reconocido implícitamente con anterioridad en la cuenta 900, en la que en vez de reflejar un beneficio de 1.900 € se ha registrado por 1.500 €, descontándose así los referidos costes.

Venta de las acciones.

15.000	<i>Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572)</i>		<i>a Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (250)</i>	15.000
		x		

Asimismo, llega el momento de practicar el reciclado o la transferencia a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias de los beneficios y pérdidas imputados al patrimonio neto, junto con su efecto impositivo, en este caso concreto de los beneficios de 3.500 € por incremento del valor razonable, de los cuales 2.000 € de beneficios se generaron en el año 2008 y 1.500 € en el 2010; junto con los 500 € de pérdidas que corresponden al ejercicio 2009.

Transferencia a pérdidas y ganancias del beneficio acumulado en el patrimonio neto los años 2008 y 2010.

3.500	<i>Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta (802)</i>		<i>a Beneficios de disponibles para la venta (7632)</i>	3.500	
R			x		

R

 Asientos relacionados con el reciclado o ajustes de reclasificación por transferencias de ingresos y gastos a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias desde el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos.

Reversión del impuesto diferido por transferencia de beneficios a pérdidas y ganancias.

1.050	<i>Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)</i>		<i>a Impuesto diferido (8301)</i>	1.050	
R			x		

Transferencia a pérdidas y ganancias de las pérdidas acumuladas en el patrimonio neto del año 2009.

	500	<i>Pérdidas de disponibles para la venta (6632)</i>	
R		a	500
		<i>Transferencia de pérdidas de activos financieros disponibles para la venta (902)</i>	
		x	

Reversión del impuesto diferido por transferencia de pérdidas a pérdidas y ganancias.

	150	<i>Impuesto diferido (8301)</i>	
R		a	150
		<i>Activos por diferencias temporarias deducibles (4740)</i>	
		x	

Además, hemos de regularizar todas las cuentas de gastos e ingresos imputados directamente al patrimonio neto que han intervenido en el ejercicio 2010.

Regularización del incremento del valor razonable en el ejercicio actual.

	1.500	<i>Beneficios en activos financieros disponibles para la venta (900)</i>	
		a	1.500
		<i>Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta (133)</i>	
		x	

Regularización del impuesto diferido por incremento en el valor razonable en el ejercicio actual.

	450	<i>Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta (133)</i>	
		a	450
		<i>Impuesto diferido (8301)</i>	
		x	

Regularización de la transferencia de beneficios a pérdidas y ganancias.

	3.500	<i>Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta (133)</i>	
R		a	3.500
		<i>Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta (802)</i>	
		x	

Regularización impuesto diferido por transferencia de beneficios a pérdidas y ganancias.

1.050 *Impuesto diferido (8301)*

R

a *Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta (133)* 1.050

x

Regularización de la transferencia de pérdidas a pérdidas y ganancias.

500 *Transferencia de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta (902)*

R

a *Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta (133)* 500

x

Regularización impuesto diferido por transferencia de beneficios a pérdidas y ganancias.

150 *Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta (133)*

R

a *Impuesto diferido (900)* 150

x

Por último, para cerrar y dar consistencia al caso analizado, registramos de forma particularizada el impuesto de beneficios que grava la ganancia realizada de 3.000 € para el conjunto de los tres años, y practicamos la regularización tradicional con la cuenta «Resultado del ejercicio».

Desglose del impuesto sobre beneficios correspondiente a la operación.

900 *Impuesto corriente (6300)*

a *Hacienda Pública, acreedora por Impuesto sobre Sociedades (4752)* 900

x

Regularización de gastos e ingresos con resultado del ejercicio.

3.500 *Beneficios de disponibles para la venta (7632)*

a *Pérdidas de disponibles para la venta (6632)* 500

a *Impuesto corriente (6300)* 900

a *Resultado del ejercicio (129)* 2.100

x

4.1.6 *Análisis del impacto de la operación en las cuentas anuales del ejercicio 2010, con especial referencia al reciclado de partidas entre el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos y la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.*

Abordamos ahora el análisis del impacto de la operación en las cuentas anuales del ejercicio 2010, para lo que en principio recogemos en el **cuadro 20** el Balance al fin de dicho año, en el que como venimos señalando no perseguimos su cuadro, sino identificar para el año de referencia los aspectos más relevantes del caso que nos ocupa.

De este modo, podemos observar que las cuentas asociadas al instrumento financiero, a los ajustes por cambios de valor y a los activos y pasivos por impuesto diferido presentan saldo cero evidentemente al haberse ya dado de baja por enajenación, mientras que en el patrimonio neto se revelan el beneficio obtenido por 2.100 € a lo largo de los años de vida de la operación, neto de impuestos, y 900 € correspondientes a la deuda con la Administración Pública en concepto de impuesto de sociedades, a pagar en el ejercicio siguiente.

CUADRO 20. *Balance de Situación al cierre del ejercicio 2010.*

N.º Cuentas	ACTIVO	2010	N.º Cuentas	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	2010
	A) ACTIVO NO CORRIENTE			A) PATRIMONIO NETO	
	V. Inversiones financieras a largo plazo			A-1) Fondos propios	
250	1. Instrumentos de patrimonio	0	129	VII. Resultado del ejercicio	2.100
4740	VI. Activos por impuesto diferido	0		A-2) Ajustes por cambios de valor	
			133	I. Activos financieros disponibles para la venta	0
				B) PASIVO NO CORRIENTE	
			479	IV. Pasivos por impuesto diferido	0
				C) PASIVO CORRIENTE	
				V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar	
			4752	6. Otras deudas con las administraciones públicas	900

FUENTE: *Elaboración propia, a partir del modelo normal del PGC 2007.*

Por otra parte, en el **cuadro 21** se recoge la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, que como estamos en el año en que se realizaron los resultados, captura ya el beneficio de 3.500 € correspondientes al incremento en el valor razonable los años 2008 y 2010 y una pérdida de 500 € por

disminución del mismo en el año 2009, que netos ambos de impuestos supone un resultado del ejercicio de 2.100 €.

Pero como dicho resultado ha sido también reflejado en el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos a lo largo de los años 2008, 2009 y 2010, evidentemente se hace necesario considerar el reciclado de dichas partidas para que sean objeto de ajuste por transferencia a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, y así evitar la doble contabilización en resultados.

De este modo, en el **cuadro 22** se destaca el referido ajuste, que supone la transferencia a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias desde el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos de 3.500 € de beneficios y de 500 € de pérdidas, junto con su efecto impositivo de 1.050 € y 150 €, respectivamente.

Tal como he comentado y se aprecia con claridad en este caso, las transferencias de beneficios operan con signo negativo en el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos, y con signo positivo en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, mientras que las transferencias de pérdidas actúan en sentido contrario.

Además, como el resultado neto de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias se transfiere al Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos, en este caso por 2.100 €, los ajustes de reclasificación practicados, no hacen sino eliminar la duplicación de resultado entre ambos estados contables, para que así, la última magnitud, el total de ingresos y gastos reconocidos, informe del resultado realmente imputado a cada período contable, que para el año 2010 ha sido de 1.050 € de beneficio, mientras que para los ejercicios anteriores como vimos fue de 1.400 € de beneficios para el 2008 y de 350 € de pérdidas para 2009.

CUADRO 21. Cuenta de Pérdidas y Ganancias correspondiente al ejercicio cerrado a 31 de diciembre de 2010.

N.º Cuentas		(Debe) Haber
		2010
	A) OPERACIONES CONTINUADAS	
	14. Variación de valor razonable de instrumentos financieros	
(6632) 7632	b. Imputación al resultado del ejercicio por activos financieros disponibles para la venta	(500) 3.500
	A.2) RESULTADO FINANCIERO (14)	↑ 3.000 ↓
	A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS (A-2)	↑ 3.000 ↓
(6300)	17. Impuesto sobre beneficios	↑ (900) ↓
	A.4) RESULTADO DEL EJERCICIO PROCEDENTE DE OPERACIONES CONTINUADAS (A.3 + 17)	↓ 2.100 ↓
	A. 5) RESULTADO DEL EJERCICIO (A.4)	↓ 2.100 ↓

FUENTE: Elaboración propia, a partir del modelo normal del PGC de 2007.

RECICLADO DE PARTIDAS –RECYCLING–

(3.000)
900 3.000
(900)

CUADRO 22. 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.

N.º Cuentas		2010
129	A) RESULTADO DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	2.100 ↓
	INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO NETO	
	I. Por valoración de instrumentos financieros	1.500
900	1. Activos financieros disponibles para la venta	1.500
(8301)	V. Efecto impositivo	(450)
	B) TOTAL INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE EN EL PATRIMONIO NETO (I + V)	1.050
	TRANSFERENCIAS A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	
	VI. Por valoración de instrumentos financieros	
(802) 902	1. Activos financieros disponibles para la venta	(3.500) ♦ 500
(8301) 8301	IX. Efecto impositivo	(150) ♦ 1.050
	C) TOTAL TRANSFERENCIAS A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS (VI + IX)	(2.100)
	TOTAL INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A + B + C)	1.050

FUENTE: Elaboración propia, a partir del modelo normal del PGC 2007.

Por último, una vez practicados los correspondientes ajustes de reclasificación y formulado el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos, se transporta su síntesis tal como recogemos en el **cuadro 23** al Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, en el que en se revelan los 2.100 € de beneficios en la columna de «Resultado del ejercicio», minorados por el decremento de 1.050 € experimentado en el año 2010 por la cuenta «Ajustes por valoración de instrumentos financieros disponibles para la venta», para con ello informar en la columna «Total» del resultado global de 1.050 € atribuible al año 2010.

CUADRO 23. Estado de Cambios en el Patrimonio Neto correspondiente al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2010.

B) Estado Total de Cambios en el Patrimonio Neto correspondiente al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2010.

	Capital		Prima de emisión 110	Reservas	(Acciones y participaciones en patrimonio propias) 1141 1142 1143 1144 115 119	Resultados de ejercicios anteriores	Otras aportaciones de socios 118	Resultado del ejercicio (129 del ejercicio actual)	(Dividendos a cuenta) (557)	Otros instrumentos de patrimonio	Ajustes por cambios de valor	Subvenciones, donaciones y legados recibidos	TOTAL
	Escriturado 100 101 102	No Exigido (1030) (1040)		112 113 1140 1141 1142 1143 1144 115 119		120 (121) (129 del ejercicio anterior)				1110 1111	133 1340 1341 135 136 1370 1371	130 131 132	
SALDO, FINAL DEL AÑO 2009											1.050		1.050
I. Total ingresos y gastos reconocidos							2.100				(1.050)		1.050
SALDO, FINAL DEL AÑO 2010							2.100				0		2.100

FUENTE: Elaboración propia, a partir del modelo normal del PGC 2007.

Todo lo anterior nos lleva a un saldo final de 0 € en «Ajustes por cambios de valor» al haberse enajenado ya la inversión, y a informar de una saldo final en el patrimonio neto por 2.100 €, que representan realmente el incremento en el patrimonio neto para la propiedad derivado de la inversión en acciones clasificadas como disponibles para la venta, acumulado a lo largo de los tres años estudiados.

4.2. El caso de una subvención no reintegrable destinada a financiar un programa que generará gastos futuros.

Abordamos ahora la problemática del reciclado de partidas considerando una subvención no reintegrable que se destina a financiar un programa que generará gastos futuros, para lo que en

principio resulta necesario referirnos a su regulación en la NRV 18.^a del Plan General de Contabilidad 2007.

En el apartado 1.1 de la misma se establece que las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables han de registrarse inicialmente como ingresos imputables directamente al patrimonio neto, tal como venimos estudiando, en el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos, siendo después transferidos a 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 indican en cada situación concreta.

Con respecto a nuestro caso, en el apartado 1.3.b de la referida norma se contempla que cuando los mismos se conceden para financiar gastos específicos, se imputarán como ingresos en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que están financiando.

Así, suponemos que el 4 de octubre de 2008 se le concede a una empresa una subvención no reintegrable por un valor razonable de 20.000 €, que se abonan en la cuenta corriente bancaria, y está destinada a financiar un programa de I+D+i que generará gastos futuros, de tal modo que la financiación de los mismos por dicha subvención es de 5.000 € el año de su concesión y 15.000 € el siguiente, considerando un tipo impositivo del 30%.

4.2.1. Reflejo contable de la operación en el año 2008.

Comenzamos el proceso contable con el registro de la concesión de la subvención, que como acabamos de ver se imputa directamente como ingreso al patrimonio neto, con el consiguiente reconocimiento del impuesto diferido, y el cobro posterior de la misma.

4 de octubre de 2008.

Reconocimiento inicial de la subvención.

20.000	<i>Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas (4708)</i>		
	a	<i>Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados (942)</i>	20.000
	x		

Reflejo del impuesto diferido.

6.000	<i>Impuesto diferido (8301)</i>		
	a	<i>Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)</i>	6.000
	x		

Cobro de la subvención.

20.000	<i>Bancos e instituciones de crédito c/c a la vista, euros (572)</i>		
		a	<i>Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas (4708)</i> 20.000
	_____	x	_____

Por otra parte, como en el mismo año 2008 la subvención concedida financia 5.000 € de gastos devengados en el mismo, hemos de transferir dicho importe a pérdidas y ganancias desde el patrimonio neto, y, asimismo, cancelar el impuesto diferido asociado.

31 de diciembre de 2008.*Transferencia de la subvención a pérdidas y ganancias.*

5.000	<i>Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados (842)</i>		
		a	<i>Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio (747)</i> 5.000
	_____	x	_____

R

Reversión del impuesto diferido asociado a la transferencia a pérdidas y ganancias.

1.500	<i>Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)</i>		
		a	<i>Impuesto diferido (8301)</i> 1.500
	_____	x	_____

R

Además, corresponde regularizar todas las cuentas de gastos e ingresos imputados directamente al patrimonio neto que han aparecido en el ejercicio.

Regularización de la subvención reconocida inicialmente.

20.000	<i>Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados (942)</i>		
		a	<i>Otras subvenciones, donaciones y legados (132)</i> 20.000
	_____	x	_____

Regularización del impuesto diferido reconocido inicialmente.

6.000	<i>Otras subvenciones, donaciones y legados (132)</i>		
		a	<i>Impuesto diferido (8301)</i> 6.000
	_____	x	_____

Regularización de la transferencia a pérdidas y ganancias.

5.000	<i>Otras subvenciones, donaciones y legados (132)</i>		
R		a	<i>Transferencia de otras subvenciones donaciones y legados (842)</i> 5.000
	_____	x	_____

Regularización de la cancelación del impuesto diferido por transferencia a pérdidas y ganancias.

1.500	<i>Impuesto diferido (8301)</i>		
R		a	<i>Otras subvenciones, donaciones y legados (132)</i> 1.500
	_____	x	_____

Por último, al igual que hicimos con los activos financieros disponibles para la venta, para cerrar y dar consistencia al caso analizado en el ejercicio 2008, registramos de forma particularizada el impuesto de beneficios que grava el importe transferido a pérdidas y ganancias en dicho año y practicamos la regularización tradicional con la cuenta «Resultado del ejercicio».

Desglose del impuesto sobre beneficios correspondiente a la operación.

1.500	<i>Impuesto corriente (6300)</i>		
		a	<i>Hacienda Pública, acreedora por Impuesto sobre Sociedades (4752)</i> 1.500
	_____	x	_____

Regularización de gastos e ingresos con resultado del ejercicio.

5.000	<i>Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio (747)</i>		
		a	<i>Impuesto corriente (6300)</i> 1.500
		a	<i>Resultado del ejercicio (129)</i> 3.500
	_____	x	_____

4.2.2. *Análisis del impacto de la operación en las cuentas anuales del ejercicio 2008, con especial referencia al reciclado de partidas entre el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos y la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.*

Después de llevado a cabo el reflejo contable de las correspondientes operaciones, queremos analizar ahora su impacto en las cuentas anuales, para lo que aparece en primer lugar en el **cuadro 24** el Balance, en el que tal como venimos indicando, no buscamos su cuadro, sino el acotar dentro del mismo para el año de referencia los aspectos particulares de la operación que nos ocupa.

Así, por una parte, aparecen en el patrimonio neto el importe aún pendiente de transferir o reciclar a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias por 10.500 €, junto con el pasivo por impuesto diferido asociado por 4.500 €; y de otra, la subvención transferida este año al resultado del ejercicio 3.500 € netos de impuestos y la deuda con la Hacienda Pública por 1.500 € asociada a la misma.

CUADRO 24. *Balance de Situación al cierre del ejercicio 2008.*

N.º Cuentas	ACTIVO	2008	N.º Cuentas	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	2008
				A) PATRIMONIO NETO	
			129	VII. Resultado del ejercicio	3.500
			132	A-3) Subvenciones, donaciones y legados	10.500
				B) PASIVO NO CORRIENTE	
			479	IV. Pasivos por impuesto diferido	4.500
				C) PASIVO CORRIENTE	
				V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar	
			4752	6. Otras deudas con las administraciones públicas	1.500

FUENTE: *Elaboración propia, a partir del modelo normal del PGC 2007.*

Por otra parte, en los **cuadros 25 y 26** se recoge el impacto de la operación en resultados, donde podemos observar la imputación a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias de 5.000 € en concepto de ingresos por la subvención junto con el impuesto asociado de 1.500 €.

A continuación, en el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos aparecen reflejados el ingreso de 20.000 € y su efecto impositivo por 6.000 €, lo que suponen un incremento del patrimonio neto en el ejercicio 2008 de 14.000 €, pero como acabamos de señalar, parte de los mismos se han imputado también a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias de este ejercicio, y de no practicar ningún ajuste estaríamos ante la doble contabilización en resultados, por lo que para evitarla aparece reflejada la transferencia a pérdidas y ganancias por 5.000 €, evidentemente con efecto gasto, y el efecto impositivo, con efecto ingreso.

Con todo ello, llegamos a un total de ingresos y gastos reconocidos de 14.000 €, que realmente representan el incremento en el patrimonio neto para los propietarios en el año 2008, en coherencia con la definición de los ingresos del Marco Conceptual de la Contabilidad que hemos comentado con anterioridad.

del ejercicio» imputados a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y 10.500 € en la columna «Subvenciones, donaciones y legados», y su suma coincide evidentemente con la última magnitud del Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos.

CUADRO 27. Estado de Cambios en el Patrimonio Neto correspondiente al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2008.

B) Estado Total de Cambios en el Patrimonio Neto correspondiente al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2008.

	Capital		Prima de emisión 110	Reservas	(Acciones y participaciones en patrimonio propias) 1143 (108) 1144 (109)	Resultados de ejercicios anteriores	Otras aportaciones de socios 118	Resultado del ejercicio (129 del ejercicio actual)	(Dividendos a cuenta) (557)	Otros instrumentos de patrimonio	Ajustes por cambios de valor	Subvenciones, donaciones y legados recibidos	TOTAL
	Escriturado 100 101 102	No Exigido (1030) (1040)		112 113 1140 1141 1142 1143 1144 115 119		133 1340 1341 135 136 1370 1371							
SALDO, FINAL DEL AÑO 2007								-			-		-
I. Total ingresos y gastos reconocidos								3.500			10.500		14.000
SALDO, FINAL DEL AÑO 2008								3.500			10.500		14.000

FUENTE: *Elaboración propia, a partir del modelo normal del PGC 2007.*

4.2.3. Reflejo contable de la operación en el año 2009.

Corresponde ahora abordar la contabilización de las operaciones del ejercicio 2009, para lo que en primer lugar reflejamos la transferencia a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias de los 15.000 € de la subvención que financian los gastos devengados ese año, junto con la correspondiente cancelación del efecto impositivo asociado a la misma.

31 de diciembre de 2009.

Transferencia de la subvención a pérdidas y ganancias.

15.000 *Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados (842)*

R

a *Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio (747)* 15.000

X

Reversión del impuesto diferido asociado a la transferencia a pérdidas y ganancias.

4.500 Pasivos por diferencias
temporarias imponibles (479)

R

a	Impuesto diferido (8301)	4.500
_____ x _____		

Después, consideramos la regularización de las anteriores cuentas de gastos e ingresos imputados directamente al patrimonio neto.

Regularización de la transferencia a pérdidas y ganancias.

15.000 Otras subvenciones, donaciones
y legados (132)

R

a	Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados (842)	15.000
_____ x _____		

Regularización de la cancelación del impuesto diferido por transferencia a pérdidas y ganancias.

4.500 Impuesto diferido (8301)

R

a	Otras subvenciones, donaciones y legados (132)	4.500
_____ x _____		

Por último, al igual que hicimos en el ejercicio 2008, para cerrar y dar consistencia al caso analizado, registramos de forma particularizada el impuesto de beneficios que grava el importe transferido a pérdidas y ganancias en dicho año y practicamos la regularización tradicional con la cuenta «Resultado del ejercicio».

Desglose del impuesto sobre beneficios correspondiente a la operación.

4.500 Impuesto corriente (6300)

a	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sociedades (4752)	4.500
_____ x _____		

Regularización de gastos e ingresos con resultado del ejercicio.

15.000 Otras subvenciones, donaciones y
legados transferidos al resultado
del ejercicio (747)

a	Impuesto corriente (6300)	4.500
a	Resultado del ejercicio (129)	10.500
_____ x _____		

4.2.4. *Análisis del impacto de la operación en las cuentas anuales del ejercicio 2009, con especial referencia al reciclado de partidas entre el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos y la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.*

Una vez reflejadas las operaciones del año 2009, último año en el cual los ingresos de la subvención financian el programa de gastos del proyecto de I+D+i, queremos analizar ahora su impacto en las cuentas anuales, para lo que aparece en primer lugar en el **cuadro 28** el Balance, en el que tal como venimos indicando, no buscamos su cuadro, sino el acotar dentro del mismo para el año de referencia los aspectos particulares de la operación objeto de estudio.

Así, por una parte, aparecen en el patrimonio neto dentro del resultado del ejercicio los ingresos netos de impuestos transferidos este año a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias por 10.500 €, mientras que el saldo de la agrupación «Subvenciones, donaciones y legados» es cero dado que en el ejercicio actual ya ha concluido el proceso de traspaso de la subvención a pérdidas y ganancias.

Por último, el pasivo por impuesto diferido también es cero, dado que al haber sido transferidos ya todos los ingresos de la subvención a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias en el año 2009, lleva aparejado también la reversión del diferimiento del impuesto, pasando a reflejarse como impuesto a pagar de 4.500 €.

CUADRO 28. *Balance de Situación al cierre del ejercicio 2009.*

N.º Cuentas	ACTIVO	2009	N.º Cuentas	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	2009
				A) PATRIMONIO NETO	
			129	VII. Resultado del ejercicio	10.500
			132	A-3) Subvenciones, donaciones y legados	0
				B) PASIVO NO CORRIENTE	
			479	IV. Pasivos por impuesto diferido	0
				C) PASIVO CORRIENTE	
				V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar	
			4752	6. Otras deudas con las administraciones públicas	4.500

FUENTE: *Elaboración propia, a partir del modelo normal del PGC 2007.*

Por otra parte, en los **cuadros 29 y 30** se recoge el impacto de la operación en resultados, donde podemos observar la imputación a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias de 15.000 € en concepto de ingresos por la subvención junto con el impuesto asociado de 4.500 €.

A continuación, en el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos no aparecen ingresos imputados directamente al patrimonio neto, dado que los mismos se reconocieron en su totalidad el año 2008, pero para evitar la doble contabilización en resultados aparece en el referido estado el reciclado o la transferencia a pérdidas y ganancias por 15.000 € junto con su efecto impositivo de 4.500 €, con lo que desde la óptica del resultado global o total de ingresos y gastos reconocidos el resultado contable asociado a esta subvención para el año 2009 es cero porque la totalidad del mismo corresponde al ejercicio 2008, año en el que se devenga todo el ingreso.

Por último, en el **cuadro 31** se recoge el Estado Total de Cambios en el Patrimonio Neto, en el que para su elaboración hemos supuesto que el resultado del ejercicio 2008 de 3.500 € se aplica íntegramente a reservas en el año 2009.

Después de hecha esta consideración, vemos que en el ejercicio 2009 el patrimonio neto no ha experimentado cambios cuantitativos, sino únicamente cualitativos, dado que en el ejercicio 2008 la subvención supuso un incremento en la riqueza neta para los propietarios de 14.000 €, que quedaron representados 3.500 € en «Resultado del ejercicio» y 10.500 € en »Subvenciones, donaciones y legados»; y en el año 2009 estamos ante la misma riqueza neta de 14.000 € pero ahora reflejada en «Reservas» 3.500 € y en «Resultados del ejercicio» 10.500 €.

CUADRO 29. Cuenta de Pérdidas y Ganancias correspondiente al ejercicio cerrado a 31 de diciembre de 2009.

N.º Cuentas		(Debe) Haber	
		2009	
	A) OPERACIONES CONTINUADAS		
	5. Otros ingresos de explotación		
747	b. Subvenciones de la explotación incorporadas al resultado del ejercicio	▲ 15.000	●
	A.1) RESULTADO DE LA EXPLOTACIÓN (5)	15.000	
	A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS (A.1)	15.000	
(6300)	17. Impuesto sobre beneficios	▲ (4.500)	●
	A.4) RESULTADO DEL EJERCICIO PROCEDENTE DE OPERACIONES CONTINUADAS (A.3 + 17)	10.500	
	A. 5) RESULTADO DEL EJERCICIO (A.4)	10.500	
		(15.000) 4.500	15.000 (4.500)

RECICLADO DE PARTIDAS –RECYCLING–

CUADRO 30. Estado de Cambios en el Patrimonio Neto correspondiente al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2009.

C) Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos correspondiente al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2009.

N.º Cuentas		2009	
129	A) RESULTADO DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	10.500	▼
	INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO NETO		
942	III. Subvenciones, donaciones y legados recibidos	0	
(8301)	V. Efecto impositivo	0	
	B) TOTAL INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE EN EL PATRIMONIO NETO (III +V)	0	
	TRANSFERENCIAS A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS		
(842)	VIII. Subvenciones, donaciones y legados recibidos	● (15.000)	
8301	IX. Efecto impositivo	● 4.500	
	C) TOTAL TRANSFERENCIAS A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS (VIII + IX)	(10.500)	
	TOTAL INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A + B + C)	0	

FUENTE: Elaboración propia, a partir del modelo normal del PGC 2007.

CUADRO 31. Estado de Cambios en el Patrimonio Neto correspondiente al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2009.

B) Estado Total de Cambios en el Patrimonio Neto correspondiente al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2009.

	Capital		Prima de emisión 110	Reservas	(Acciones y participaciones en patrimonio propias) (108) (109)	Resultados de ejercicios anteriores	Otras aportaciones de socios 118	Resultado del ejercicio (129 del ejercicio actual)	(Dividendos a cuenta) (557)	Otros instrumentos de patrimonio	Ajustes por cambios de valor	Subvenciones, donaciones y legados recibidos	TOTAL
	Escriturado 100 101 102	No Exigido (1030) (1040)		112 113 1140 1141 1142 1143 1144 115 119		120 (121) (129 del ejercicio anterior)				110 111	133 1340 1341 135 136 1370 1371		
SALDO, FINAL DEL AÑO 2008						3.500						10.500	14.000
I. Total ingresos y gastos reconocidos								10.500				(10.500)	0
III. Otras variaciones en el patrimonio neto				3.500		(3.500)							0
SALDO, FINAL DEL AÑO 2009				3.500		0		10.500				0	14.000

FUENTE: *Elaboración propia, a partir del modelo normal del PGC 2007.*

Después de llevar a cabo en los anteriores apartados y subapartados el análisis del reciclado de partidas en el proceso de determinación y presentación del resultado global o total de ingresos y gastos reconocidos según el Plan General de Contabilidad 2007, queda patente su complejidad técnica, particularmente en un entorno como el español no familiarizado con el mismo.

No obstante, el estudio que hemos desarrollado, yendo más allá del registro contable de las correspondientes operaciones al extender su análisis hasta el impacto en las cuentas anuales, nos ha permitido adentrarnos en la problemática tratada estableciendo en el marco de la Contabilidad como un todo las necesarias interrelaciones entre las partes de los estados financieros afectadas, lo que consideramos puede facilitar la comprensión desde una óptica técnico-normativa del proceso de cálculo y presentación del resultado global en nuestra comunidad contable.

5. CONCLUSIONES

La aprobación del Plan General de Contabilidad 2007 supuso para el modelo contable español un acercamiento significativo a las corrientes en la información financiera internacional, entre las que cabe destacar la adopción del resultado global o total, conocido en el mundo anglosajón como *comprehensive income*, que el legislador español ha querido denominar total de ingresos y gastos reconocidos.

Tal como hemos analizado, el mismo se determina partiendo del resultado del ejercicio de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, al que se le agregan los ingresos y gastos que deben reconocerse directamente en el patrimonio neto, netos del correspondiente efecto impositivo, y las transferencias a pérdidas y ganancias netas también de su efecto impositivo.

Dicho resultado, por lo tanto, configurado sobre una base más integral que el resultado del ejercicio de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, y pensado fundamentalmente para atender las necesidades del inversor, considerado en el Marco Conceptual como usuario de referencia, ha de revelarse en el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos como una parte integrante del Estado de Cambios en el Patrimonio Neto.

Con este nuevo modelo de determinación y presentación del resultado empresarial estamos ante un doble criterio de reconocimiento de los ingresos y gastos, de tal modo que un conjunto de ellos han de imputarse a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, mientras que otros deben reconocerse directamente en el patrimonio neto y ser revelados en el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos, para después de acuerdo con lo contemplado en las normas de registro y valoración correspondientes, ser reciclados o transferidos a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, normalmente en el momento de la realización de los activos y pasivos asociados.

De acuerdo con lo anterior, dado que unos ingresos y gastos han de imputarse inicialmente al patrimonio neto, y después ser reconocidos a su vez en pérdidas y ganancias, de no practicar ningún ajuste estaríamos evidentemente ante la doble contabilización de partidas en resultados.

Para evitar dicha duplicidad, en nuestro plan contable se han habilitado las cuentas de transferencias a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias desde el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos, y con los ajustes que procedan con las mismas se consigue que el resultado global o total de ingresos y gastos reconocidos capture los gastos e ingresos realmente imputables a cada período contable.

Estas actuaciones contables reciben en el panorama internacional la denominación de reciclado o ajustes de reclasificación, de las cuales hemos abordado su estudio en nuestro trabajo, en principio tomando como referencia las NIIF del IASB y el SFAS 130 del FASB, y después nos centramos en lo regulado al respecto en el Plan General de Contabilidad 2007, para lo que además de analizar algunos tratamientos contables representativos de acuerdo con las normas de registro y valoración aplicables, hemos estudiado su impacto en las cuentas anuales de cara a tener la necesaria visión de conjunto.

Por otra parte, somos conscientes de la mayor complejidad conceptual y técnica que encierra el modelo de determinación y presentación del resultado contable en el Plan General de Contabilidad 2007 con respecto al de 1990, incluyendo naturalmente todo lo relacionado con el reciclado de partidas estudiado en nuestro trabajo, que, por otra parte, nos lleva realmente a contar con dos cuentas de resultados, una la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y la otra el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos como una parte integrante del Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, que engloba la primera, lo que puede confundir o distraer la atención de los usuarios con respecto a qué estado contable tomar como referencia para evaluar el rendimiento empresarial, máxime en un entorno como el español no familiarizado con el resultado global.

En este sentido, la revisión de la NIC 1 en el 2007 supone un avance hacia un modelo de presentación del resultado contable en un solo estado, dado que elimina la posibilidad de presentar el resultado global en el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, como ocurre actualmente con el Plan General de Contabilidad 2007 bajo la denominación de Estados de Ingresos y Gastos Reconocidos, para pasar a ser su revelación de forma obligatoria en el Estado de Resultados Globales, con autonomía propia dentro del conjunto completo de estados financieros, lo que por otra parte hace necesaria la revisión de nuestro plan contable para adecuarlo, entre otros, a estos cambios recientes en la normativa internacional.

Para ello, las empresas podrán optar por presentar la Cuenta de Pérdidas y Ganancias de forma separada e inmediatamente después el Estado de Resultados Globales, que la integra; o presentar únicamente este último, con lo que en este caso estaríamos ante la desaparición de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias tradicional del conjunto completo de estados financieros, alternativa por la que previsiblemente se decante el IASB a medio o largo plazo a tenor de su toma de posición al respecto en las bases para las conclusiones de dicha norma.

Esta nueva regulación de la NIC 1 junto con dicho posicionamiento del IASB, zanja hasta cierto punto, al menos desde una óptica normativa, el debate sobre los formatos alternativos para la presentación del resultado global, lo que permitirá a futuro centrar más la atención de los usuarios en un solo estado de resultados, en particular, para los analistas e inversores.

Pero entre otros aspectos mejorables en la presentación del rendimiento, y teniendo en cuenta el hecho al que nos hemos referido de que determinados gastos e ingresos tanto de acuerdo con las NIIF del IASB como según el Plan General de Contabilidad 2007 deben ser reconocidos inicialmente en el patrimonio neto y en un momento posterior han de transferirse al resultado del ejercicio, mientras que otros igualmente imputados al patrimonio neto no pueden trasladarse posteriormente a resultados sino que han de ser transferidos a reservas, sin aducir una justificación sólida, se hace necesario una reconsideración para subsanar estas inconsistencias.

Para ello, en la medida de lo posible, ha de contarse con unas bases más coherentes que permitan dilucidar qué gastos e ingresos deben reciclarse a pérdidas y ganancias; o dado que de acuerdo con el Marco Conceptual todos los ingresos y gastos representan cambios en el patrimonio neto no relacionados con operaciones con los propietarios, también cabe plantearse un único criterio de reconocimiento para los mismos, esto es, ser registrados todos en resultados sin que ninguno sea reflejado previamente en el patrimonio neto, lo que supondría la eliminación del reciclado.

Resulta previsible que a tenor de los comentarios vertidos al respecto en el proyecto sobre presentación de estados financieros que están desarrollando conjuntamente el IASB y el FASB, estamos ante cambios a largo plazo en las correspondientes normas, que conduzcan a subsanar estas deficiencias que se detectan en el actual modelo de presentación del rendimiento empresarial, y así se pueda reportar una mayor utilidad a los inversores, usuarios de referencia en los modelos contables de corte anglosajón, a los que tendemos, por lo que previsiblemente se hará necesario revisar a largo plazo nuestro plan contable, que con la reforma mercantil del año 2007 ha quedado mucho más vinculado a estas corrientes en la información financiera mundial.

Bibliografía

- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS, AECA [1999]: *Marco Conceptual para la Información Financiera*, AECA, Madrid.
- BANCO DE ESPAÑA [2004]: *Circular n.º 4/2004, de 22 de diciembre, Entidades de Crédito, Normas de Información Financiera Pública y Reservada y Modelos de Estados Financieros*, <http://www.bde.es> (acceso el día 9 de julio de 2008).
- CAÑIBANO CALVO, L. y MORA ENGUÍDANOS, A. [2000]: «Características Cualitativas de la Información Financiera», en TUA, *El Marco Conceptual para la Información Financiera. Análisis y comentarios*, AECA, Madrid, págs. 129-159.
- CEA GARCÍA, J. L. [2005]: *El Marco Conceptual del Modelo Contable IASB: una Visión Crítica ante la Reforma de la Contabilidad Española*, Estudios Financieros, Madrid.
- CERVERA OLIVER, M.; GONZÁLEZ GARCÍA, A. y ROMANO APARICIO, J. [2008]: *Contabilidad financiera (adaptada al nuevo PGC)*, Estudios Financieros, Madrid.
- EUROPEAN FINANCIAL REPORTING ADVISORY GROUP, EFRAG [2006]: «Comentarios remitidos por distintas organizaciones y asociaciones públicas y privadas, y particulares, en el período de discusión del Borrador Performance Reporting», disponible en <http://www.efrag.org> en el enlace Projects, *PAInE Projects, Performance Reporting* (accesos el día 22 de julio de 2008).
- [2007]: «Adoption of Amendments to IAS 1 Presentation of Financial Statements (Revised 06.09.2007)», Comunicación dirigida por el EFRAG a la Comisión Europea con respecto a la adopción de la NIC 1 revisada en 2007, disponible en <http://www.efrag.org> (acceso el día 18 de junio de 2008).
- EUROPEAN FINANCIAL REPORTING ADVISORY GROUP-INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS, EFRAG-ICAC [2006]: «The Performance Reporting Debate», *PAInE, Discussion Paper*, disponible en <http://www.efrag.org> en el enlace Projects, *PAInE Projects, Performance Reporting*, traducción al español disponible en http://www.aeca.es/performance_reporting.pdf (accesos el día 22 de julio de 2008).
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, FASB [1980]: *SFAC 3, Elements of Financial Statements of Business Enterprises, superseded by SFAC 6*, disponible en <http://www.fasb.org> (acceso el día 5 de julio de 2008).
- [1985]: *SFAC 6, Elements of Financial Statements (a replacement of FASB Concepts Statement n.º 3 –incorporating an amendment of FASB Concepts Statement n.º 2–)*, disponible en <http://www.fasb.org> (acceso el día 5 de julio de 2008).
 - [1993]: *SFAS 115, Accounting for Certain Investments in Debt and Equity Securities*, disponible en <http://www.fasb.org> (acceso el día 22 de julio de 2008).
 - [1997]: *SFAS 130, Reporting Comprehensive Income*, disponible en <http://www.fasb.org> (acceso el día 6 de julio de 2008).
 - [2008]: *Financial Statement Presentation*, proyecto desarrollado conjuntamente con el IASB, disponible en <http://www.fasb.org> (acceso el día 8 de julio de 2008).
- INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS, ICAC [2007]: «Spanish Accounting Institute (ICAC) Comments on ED Amendments to IAS 1 Presentation of Financial Statements», disponible en <http://www.iasb.org> (acceso el día 7 de julio de 2008).

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, IASB [1989]: *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, IASC, London.

- [1998]: IAS 19, *Employee Benefits*, en *International Financial Reporting Standards*, Bound Volume 2008 (IFRSs[®]), IASB, IASC Foundation, London.
- [2003a]: IAS 1, *Presentation of Financial Statements*, en *Improvements to International Accounting Standards*, 2003, IASB, London, reemplazada por la IAS 1 (2007).
- [2003b]: IAS 16, *Property, Plant and Equipment*, en *International Financial Reporting Standards*, Bound Volume 2008 (IFRSs[®]), IASB, IASC Foundation, London.
- [2003c]: IAS 21, *The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates*, en *International Financial Reporting Standards*, Bound Volume 2008 (IFRSs[®]), IASB, IASC Foundation, London.
- [2003d]: IAS 39, *Financial Instruments: Recognition and Measurement*, en *International Financial Reporting Standards*, Bound Volume 2008 (IFRSs[®]), IASB, IASC Foundation, London.
- [2004]: IAS 38, *Intangible Assets*, en *International Financial Reporting Standards*, en *International Financial Reporting Standards*, Bound Volume 2008 (IFRSs[®]), IASB, IASC Foundation, London.
- [2007]: IAS 1, *Presentation of Financial Statements*, en *International Financial Reporting Standards*, Bound Volume 2008 (IFRSs[®]), IASB, IASC Foundation, London.
- [2008]: *Financial Statement Presentation*, proyecto desarrollado conjuntamente con el FASB, disponible en <http://www.iasb.org> (acceso el día 8 de julio de 2008).

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA [1990]: *Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad* (BOE de 27 de diciembre; corrección de errores en BOE de 14 de marzo de 1991), Madrid.

- [2007a]: *Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad* (BOE núm. 278, de 20 de noviembre), Madrid.
- [2007b]: *Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas*, (BOE núm. 279, de 21 de noviembre de 2007), Madrid.

PANDIT, G. M. y PHILLIPS, J. J. [2004]: «Comprehensive Income: Reporting Preferences of Public Companies», *The CPA Journal*, November, págs. 40-41.

PANDIT, G. M.; RUBENFIELD, A. y PHILLIPS, J. J. [2006]: «Current NASDAQ Corporation Methods of Reporting Comprehensive Income», *Mid-American Journal of Business*, Spring, 21, Vol. 1, págs. 13-19.

SOUSA FERNÁNDEZ, F. [2008]: «La revelación del resultado global en los estados financieros consolidados de las cotizadas españolas en la Bolsa de Madrid», Artículo Finalista del XIV Premio AECA de Artículos sobre Contabilidad y Administración de Empresas y del Sector Público, *Revista de AECA*, n.º 84, págs. 12-14.

TUA PEREDA, J. [1996]: *El Marco Conceptual de la Información Financiera (IASB)*, Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, Escuela de Auditoría, IACJCE, Madrid.

UNIÓN EUROPEA, UE [2002-2008]: *Reglamentos de adopción de las NIIF del IASB*, disponibles en <http://www.icac.meh.es> (acceso el día 2 de julio de 2008).