

“El Estado de Evolución del Patrimonio Neto”

AUTORES: C.P.N. Daniel Alejandro MEDINA WALTHER

Dra. María Virginia CANO

CATAMARCA – ARGENTINA

2018

El Estado de Evolución del Patrimonio Neto

Concepto de Patrimonio Neto

De acuerdo con la igualdad contable fundamental, el Patrimonio Neto es igual a la diferencia que existe entre el Activo y el Pasivo:

$$\text{Activo} - \text{Pasivo} = \text{Patrimonio Neto}$$

Esta igualdad puede expresarse también de la siguiente manera:

$$\text{Activo} = \text{Pasivo} + \text{Patrimonio Neto}$$

A partir de esta última igualdad, se puede decir que el Patrimonio Neto muestra la parte del Activo de una empresa que es financiada por sus propietarios, mientras que el resto del Activo es financiado por terceros (Pasivo).

Diversos autores han definido que debe entenderse por Patrimonio Neto, en ese sentido y a título enunciativo, podemos señalar los siguientes ejemplos:

Pahlen Acuña y otros (2009): “es la diferencia entre el activo y el pasivo, y representa la participación de los propietarios de la empresa sobre su activo”. (p. 552)

Biondi (1992): “Podemos definir al capital propio de la empresa o patrimonio neto como aquel perteneciente a los dueños de la misma, o como el valor resultante de la diferencia entre los bienes y derechos de la empresa y las deudas o compromisos que posee a una fecha dada, o como la diferencia entre la totalidad de los rubros activos y de los rubros pasivos”. (p. 687)

Ayala (2009): “constituye la parte residual de los activos de la empresa, una vez deducidos sus pasivos. Incluye las aportaciones realizadas por sus socios, los resultados acumulados y otras variaciones que le afecten”. (p. 11)

Fowler Newton (1994): “se considera que el patrimonio (que algunos llaman patrimonio neto):
a) es la diferencia entre el activo (total de bienes) y el pasivo (total de obligaciones); b) representa los derechos de los propietarios o miembros del ente”. (p. 8)

Verón (2010): “el patrimonio neto (que contiene al capital social) representa los derechos de sus propietarios, en tanto el pasivo -propiamente dicho- representa los derechos de los acreedores”. (p. 660)

La RT 16 en su punto 4.1.3. establece que en los estados contables individuales de un ente, el Patrimonio Neto surge por diferencia entre el activo y el pasivo, y que el mismo resulta del aporte de sus propietarios o asociados y de la acumulación de resultados.

Carácter dinámico del Patrimonio Neto

El Patrimonio Neto importa un concepto de carácter dinámico, debido a que a partir del momento en que comienza a funcionar una empresa se producen alteraciones en la composición y cuantía del mismo. En ese sentido, se puede pensar por ejemplo en que una empresa genera permanentemente resultados mientras desarrolla su actividad, lo que modifica constantemente su Patrimonio Neto debido a que, como ya se dijo, los resultados que van acumulando forman parte del Patrimonio Neto.

Composición del Patrimonio Neto

En el caso de los entes a los que les resulta aplicable la RT 9, las partidas integrantes del patrimonio neto deben clasificarse y resumirse, de acuerdo con su origen, en aporte de los propietarios y resultados acumulados:

1) Aportes de los propietarios

Dentro de este grupo encontraremos las siguientes partidas:

- a) Capital suscrito: incluye los aportes de capital realizados por los socios a su valor nominal.
- b) Ajuste de capital: contiene el ajuste que, eventualmente y por aplicación de la RT 6, pudiera corresponderle al capital suscrito a los efectos de reflejar el efecto de los cambios en el poder adquisitivo de la moneda.
- c) Aportes irrevocables: contiene aquellos aportes no capitalizados realizados por socios o terceros y que tienen el carácter de irrevocables.
- d) Prima de emisión: es aquella que se origina cuando el capital que se integra es superior al que se suscribe y su cuantía surge de la diferencia que existe entre ambos conceptos.

2) Resultados acumulados

Dentro de este grupo encontraremos:

- a) Ganancias reservadas: contiene todas aquellas partidas representativas de ganancias retenidas en el ente por explícita voluntad social o por disposiciones legales, estatutarias o de otro tipo.
- b) Resultados diferidos: incluye a todas aquellas partidas representativas de resultados, que de acuerdo con lo establecido por normas contables, se imputan directamente a este rubro específico del patrimonio neto, manteniéndose en el mismo hasta que por

la aplicación de las citadas normas deban imputarse a resultados del ejercicio o a resultados no asignados, según lo dispuesto para cada caso.

- c) Resultados no asignados: contiene a todas las ganancias acumuladas a lo largo de la vida del ente y que todavía no tienen una asignación específica o bien a todas las pérdidas acumuladas durante el mismo lapso de tiempo y que todavía no han sido absorbidas de alguna manera por el ente.

Modificaciones cualitativas y cuantitativas del Patrimonio Neto

Durante el ejercicio económico, el Patrimonio Neto puede sufrir modificaciones de dos tipos:

- 1) Cualitativas: son aquellas modificaciones que alteran la composición del Patrimonio Neto pero no su cuantía. A modo de ejemplo, podemos señalar el caso de la constitución de reservas con resultados no asignados, en cuyo caso lo que sucede es que estos últimos disminuyen en un importe determinado y se incrementan las ganancias reservadas en la misma cantidad, manteniéndose inalterable el total de Patrimonio Neto. Otros ejemplos serían la desafectación de reservas, la distribución de dividendos en acciones, la capitalización de aportes irrevocables o la transferencia de resultados diferidos a resultados no asignados.
- 2) Cuantitativas: son aquellas modificaciones que alteran la cuantía del Patrimonio Neto. A modo de ejemplo, podemos señalar el caso de la distribución de dividendos en efectivo, en cuyo caso lo que sucede es que disminuyen los resultados no asignados en un importe determinado y como contrapartida se produce un aumento del pasivo por idéntica cantidad, lo que en definitiva implica una disminución en la cuantía del Patrimonio Neto debido a que la reducción de los resultados no asignados no se ve compensada con un aumento de igual magnitud en algún otro componente del mismo. Otros ejemplos serían la distribución de dividendos en especie, la suscripción de

acciones, la generación de ajustes de resultados de ejercicios anteriores, la integración de aportes irrevocables, la incorporación del resultado del ejercicio a los resultados no asignados, el surgimiento durante el ejercicio de resultados que deben diferirse o el retiro de aportes por parte de los propietarios

El conjunto de modificaciones cualitativas y cuantitativas del Patrimonio Neto nos permite conocer la forma en la que ha evolucionado el mismo a lo largo del ejercicio económico.

El estado de evolución del patrimonio neto

La RT 16 en su punto 2 establece que entre la información que como mínimo deben brindar los estados contables de un ente, se incluye la referida a la evolución patrimonial del mismo durante el periodo al que se refieren los estados contables. En ese sentido, se podría pensar en dos alternativas:

- 1) Incluir esa información en el estado de situación patrimonial: en este caso la información referida a la evolución que ha tenido el patrimonio neto a lo largo del periodo, es expuesta en el estado de situación patrimonial, ya sea en el cuerpo principal del estado o detallando los saldos al cierre de las distintas partidas del patrimonio neto en el cuerpo principal y la evolución de las mismas en la información complementaria. Esta alternativa resulta engorrosa, dificulta que el usuario de los estados contables pueda obtener una visión global del ente a través de la simple lectura de los estados básicos y definitivamente atenta contra el requisito de claridad (comprensibilidad) de la información contable previsto por la RT 16.
- 2) Presentar esa información en un estado contable específico: en este caso la información referida a la evolución que ha tenido el Patrimonio Neto a lo largo del periodo es presentada a través de un cuadro de doble entrada, en donde se

utilizarán columnas para cada uno de los componentes del Patrimonio Neto y filas para indicar el saldo al inicio, las causas de la variación y saldo al cierre de los mismos en el periodo. Esta es la forma de presentación elegida por la RT 9 cuando en su capítulo III punto D establece que en el estado de situación patrimonial el Patrimonio Neto será expuesto en una sola línea y se referenciará al estado de evolución del patrimonio neto, el que luego es tratado específicamente a través del capítulo V de la mencionada RT. En ese sentido, el modelo de estado de evolución del patrimonio neto que prevé la RT 9, es el siguiente:

ESTADO DE EVOLUCIÓN DEL PATRIMONIO NETO													
Por el ejercicio anual finalizado el/...../..... comparativo con el ejercicio anterior													
Rubros	Capital suscrito			Aportes de los propietarios			Resultados acumulados			Totales			
	Capital suscrito	Ajustes del capital	Aportes irrevocables	Prima de emisión	Total	Reserva legal	Reservas	Otras reservas	Total	Resultados no asignados	Total	Ejercicio actual	Ejercicio anterior
Saldo al inicio del ejercicio													
Modificación del saldo (nota)													
Saldo al inicio del ejercicio modificado													
Suscripción de .. acciones ordinarias (1)													
Capitalización de aportes irrevocables (1)													
Distribución de resultados no asignados (1)													
- Reserva legal													
- Otras reservas													
- Dividendos en efectivo (o en especie)													
- Dividendos en acciones													
Desafectación de reservas (1)													
Aportes irrevocables (1)													
Aborción de pérdidas acumuladas (1)													
Incremento/Desafectación de resultados diferidos (1)													
Generancia (Pérdida) del ejercicio													
Saldo al cierre ejercicio													

(1) Aprobadas/os pordel/...../.....

(2) Los "resultados diferidos" se presentarán separadamente de acuerdo con su diferente naturaleza

En igual sentido al previsto por las normas contables profesionales, la Ley General de Sociedades en su artículo 64 prevé que se incluirán en un estado específico, denominado estado de evolución del patrimonio neto, las causas de los cambios producidos durante el ejercicio en cada uno de los rubros integrantes del Patrimonio Neto.

Por otra parte, es importante señalar que la RT 8 en su capítulo II punto D no prevé la emisión de un estado de evolución del patrimonio neto consolidado. En ese sentido, Fowler Newton (2010) sostiene:

La RT 8 no prevé la emisión de un estado consolidado de evolución del patrimonio, porque:

- a) de acuerdo con las normas contables argentinas distintas a las contenidas en la RT 26:
 - 1) la participación no controladora sobre los patrimonios de controladas no se consideran parte integrante del patrimonio;
 - 2) en los estados separados de la entidad informante, las participaciones en sus controladas se miden con el método de la participación basado en su valor patrimonial y éste se calcula con los mismos ajustes que se efectúan en una consolidación;
- b) en consecuencia, el estado consolidado de evolución del patrimonio que podría presentarse coincidiría con el individual. (p. 1461 y 1462)

En cuanto a la información comparativa a presentar en el estado de evolución del patrimonio neto, la RT 8 en su capítulo II punto E establece que debe ser la correspondiente al periodo equivalente del ejercicio precedente. Por otra parte, la misma RT 8 en su capítulo V punto A.2 limita la obligación de presentar información comparativa solo a los totales del Patrimonio Neto, para lo cual se utiliza la última columna del modelo de estado de evolución del patrimonio neto que prevé la RT 9. De lo expuesto, surge que no se requiere la presentación de información comparativa para cada una de la partidas que integran el Patrimonio Neto, lo

que resulta razonable debido a que para ello se requeriría la inclusión de filas en el modelo de estado de evolución del patrimonio neto previsto por la RT 9, contrariando lo establecido por la RT 8 que en su capítulo II punto E dispone la presentación de la información contable a través de columnas y afectando los requisitos de claridad y sistematicidad de la información contable previstos por al RT 16.

Ejercicio práctico

- 1) El Patrimonio Neto al 31/12/14 era de \$ 159.420.
- 2) El Resultado del Ejercicio constituyó la única modificación operada en el Patrimonio Neto durante el Ejercicio 2015 y fue de \$ 28.000.
- 3) Los saldos de las cuentas que conformaban el Patrimonio Neto al 31/12/15 eran los siguientes:
 - Capital suscrito: \$ 100.000.
 - Ajuste de capital: \$ 100.
 - Prima de emisión acciones: \$ 5.000.
 - Reserva legal: \$ 21.500.
 - Reserva para la adquisición de inmuebles: \$ 3.000.
 - Resultados no Asignados: \$ 57.820.
- 4) Durante el Ejercicio 2016 la Asamblea de Accionistas resolvió:
 - a) Distribuir utilidades acumuladas de la siguiente forma:
 - \$ 5.500 reserva legal.
 - \$ 9.000 distribución de dividendos en efectivo.
 - \$ 25.000 distribución de dividendos en acciones (1.000 Acciones de Valor Nominal \$ 10 c/u).
 - b) Desafectar la Reserva para la Adquisición Inmuebles.
- 5) Durante el ejercicio 2016 se revaluaron los Rodados de la S.A. según el siguiente detalle:

Valor de Origen (año 2014): \$ 20.000.

Amortización Acumulada (años 2014 y 2015): \$ 8.000.

Valor Residual Contable: \$ 12.000.

Valor Revaluado: \$ 24.000.

Vida Util Restante: 3 años (años 2016, 2017 y 2018).
- 6) El resultado del Ejercicio 2016 fue de \$ 294.680.

ESTADO DE EVOLUCIÓN DEL PATRIMONIO NETO													
Por el ejercicio anual finalizado el 31/12/16 comparativo con el ejercicio anterior													
Rubros	Aportes de los propietarios					Resultados acumulados						Totales	Totales
	Capital suscrito	Ajustes del capital	Aportes Irrevocables	Prima emisión acciones	Total	Ganancias reservadas			Resultados diferidos	Resultados no asignados	Total	Ejercicio actual	Ejercicio anterior
						Reserva legal	Otras reservas	Total					
Saldos al inicio del ejercicio	100.000	100	0,00	5.000	105.100	21.500	3.000	24.500	0,00	57.820	82.320	187.420	159.420
Modificación del saldo										0,00	0,00	0,00	0,00
Saldos al inicio del ejercicio modificados	100.000	100	0,00	5.000	105.100	21.500	3.000	24.500	0,00	57.820	82.320	187.420	159.420
Suscripción de...acciones ordinarias													
Capitalización de aportes irrevocables													
Distribución de resultados no asignados:													
Reserva legal						5.500		5.500		-5.500			
Otras reservas													
Dividendos en efectivo										-9.000,00	-9.000,00	-9.000,00	
Dividendos en acciones	10.000			15.000	25.000					-25.000,00	-25.000,00		
Honorarios distribuidos													
Desafectación de reservas							-3.000	-3.000		3.000			
Aportes irrevocables													
Absorción de pérdidas acumuladas													
Incremento/Desafectación de resultados diferidos													
Revaluación Rodados									12.000		12.000	12.000	
Amortización Rodados									-4.000	4.000			
Ganancia del Ejercicio										294.680	294.680	294.680	28.000
Saldos al cierre ejercicio	110.000	100	0,00	20.000	130.100	27.000	0,00	27.000	8.000	320.000	355.000	485.100	187.420

BIBLIOGRAFIA

- Verón, Alberto (2010), *Tratado de los estados contables*, Buenos Aires, Argentina: La Ley.
- Verón, Alberto (1997), *Los balances. Tratado sobre los estados contables*, Buenos Aires, Argentina: Errepar.
- Quadro, Martín y otros (2017), *Patrimonio neto: una revisión del concepto y sus componentes*, Buenos Aires, Argentina: Revista Profesional y Empresaria (D&G) N° 214.
- Pahlen Acuña, Ricardo y otros (2009), *Contabilidad. Pasado, presente y futuro*, Buenos Aires, Argentina: La Ley.
- Biondi, Mario (1992), *Tratado de contabilidad intermedia y superior*, Buenos Aires, Argentina: Ediciones Macchi.
- Ayala, Mario (2009), *Efectos mercantiles de la nueva definición de patrimonio neto*, Madrid, España: Revista Partida Doble N° 212.
- Fowler Newton, Enrique (1994), *Contabilidad superior*, Buenos Aires, Argentina: Ediciones Macchi.
- Biondi, Mario (2007), *La contabilidad, un sistema de información*, Buenos Aires, Argentina: Errepar.
- Fowler Newton, Enrique (2011), *Cuestiones contables fundamentales*, Buenos Aires, Argentina: La Ley.
- Fowler Newton, Enrique (2010), *Contabilidad superior*, Buenos Aires, Argentina: La Ley.

Pahlen Acuña, Ricardo y otros (2011), *Contabilidad. Sistemas y procesos*, Buenos Aires, Argentina: La Ley.

Palladino, Juan (2015), *Sobre la importancia del capital social en las sociedades en las que los socios poseen el beneficio de limitación de la responsabilidad y el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación*, Buenos Aires, Argentina: Revista electrónica del Departamento de Ciencias Sociales de la Universidad Nacional de Luján Vol. 2 N° 3.

Rivero, Aldo (2006), *Contabilidad II. Exposición*, Catamarca, Argentina: Editorial Universitaria.

Senderovich, Pablo (2006), *Exposición, diagnóstico y lectura de la información contable*, Buenos Aires, Argentina: La Ley.