

¿Cómo se contabiliza la aplicación del resultado?

Al finalizar cada ejercicio económico los administradores de las sociedades son responsables, además de la adecuada formulación de las cuentas anuales y, en su caso, del informe de gestión, de realizar la propuesta de aplicación del resultado. Esta propuesta resulta obligatoria para todas aquellas entidades que revistan la forma jurídica de sociedades anónimas, de responsabilidad limitada, comanditarias por acciones y anónimas laborales.

La aplicación del resultado es una de las decisiones que toda empresa debe aprobar cada año, incluso si el resultado es negativo, e informar de ello tanto en el depósito de las cuentas anuales como en la declaración del Impuesto sobre Sociedades. Además, a diferencia de lo que se suele pensar, en la aplicación del resultado no solo se tiene que repartir el resultado del ejercicio (cuenta 129), sino que también se pueden aplicar las posibles reservas de libre disposición o remanente de ejercicios anteriores.

Al finalizar cada ejercicio económico los administradores de las sociedades son responsables, además de la adecuada formulación de las cuentas anuales y, en su caso, del informe de gestión, de realizar la propuesta de aplicación del resultado. Esta propuesta resulta obligatoria para todas aquellas entidades que revistan la forma jurídica de sociedades anónimas, de responsabilidad limitada, comanditarias por acciones y anónimas laborales. Dicha propuesta tiene un apartado específico en la memoria que, tanto para los modelos normales como para los abreviados del plan general de contabilidad (PGC) así como para los previstos en el PGC de pymes, es la nota 3. Obviamente, la junta será la que decida en última instancia en base a toda la información que les haya sido suministrada por los administradores.

Una primera cuestión a considerar es el hecho de que la base de reparto no es solamente el resultado del ejercicio sino también las posibles reservas de libre disposición y, en su caso, el remanente de ejercicios anteriores. Como ya se ha indicado, la propuesta de aplicación del resultado del ejercicio, una vez determinado éste, debe ser aprobada por la junta general ordinaria, una vez que lo hayan sido también las cuentas anuales en los que se sustenta el propio resultado y materializado, como sabemos, en el saldo de la cuenta 129 "Pérdidas y ganancias" que habrá recogido, en el proceso formal contable de regularización y cierre del ejercicio, todos los saldos finales de las cuentas de gastos e ingresos que quedarán a cero para recoger las transacciones correspondientes al ejercicio siguiente.

Ello en el supuesto de que el resultado del ejercicio ha sido positivo (saldo acreedor de la cuenta de pérdidas y ganancias). En el caso de que el resultado haya sido negativo su importe deberá mantenerse en el balance, como componente negativo del patrimonio neto, hasta que la junta general decida la forma de su compensación.

TRATAMIENTO CONTABLE

A lo largo del ejercicio, hemos ido reconociendo, siguiendo el principio de devengo, en las cuentas de los

grupos 6. Compras y gastos y 7. Ventas e ingresos, los gastos e ingresos realizados. Llegado el cierre del ejercicio se centralizan todas estas cuentas de los grupos 6 y 7 en una cuenta de síntesis cuyo saldo forma parte de los fondos propios del balance y cuyo detalle conforma la cuenta anual conocida como "cuenta de pérdidas y ganancias". Los posibles saldos de esta cuenta tienen la siguiente significación:

- Saldo acreedor: los ingresos han sido mayores que los gastos, por lo tanto se ha producido en el ejercicio un beneficio realizado que aumentará el patrimonio neto.
- Saldo deudor: los gastos han sido mayores que los ingresos, por lo tanto el ejercicio se ha saldado con pérdidas realizadas que disminuirán el patrimonio neto.

Para el registro de esta cuenta de síntesis en la que se regularizan las cuentas de los grupos 6 y 7 y cuyo saldo va a reflejar los resultados, positivos o negativos, del último ejercicio cerrado, y que están pendientes de aplicación el PGC y el PGCPYMES proponen la cuenta 129. Resultados del ejercicio, cuyo movimiento es el siguiente:

CARGOS	ABONOS
- Para determinar el resultado del ejercicio, con abono a las cuentas de los grupos 6. Compras y gastos y 7. Ventas e ingresos que presenten al final del ejercicio saldo deudor.	- Para determinar el resultado del ejercicio, con cargo a las cuentas de los grupos 6. Compras y gastos y 7. Ventas e ingresos que presenten al final del ejercicio saldo acreedor.
- Cuando se aplique el resultado positivo conforme al acuerdo de distribución del resultado, con abono a las cuentas que correspondan.	- Por la aplicación del resultado negativo, con cargo a la cuenta 121. Resultados negativos de ejercicios anteriores.

Regularización de ingresos y gastos

Al proceso de traspaso de los saldos de las cuentas de los grupos 6. Compras y gastos y 7. Ventas e ingresos a la cuenta 129. Resultados del ejercicio se le conoce como "Regularización de ingresos y gastos". Tras esta regularización las cuentas de estos grupos quedarán saldadas. Por lo tanto:

- Por el traspaso de los saldos acreedores de las cuentas de los grupos 6 y 7, contabilizaremos:

N.º Cta.	Título	Cargo	Abono
6.../7...	Cuentas de estos subgrupos (Saldando todas las cuentas, de los grupos 6 y 7, con saldo acreedor)	X	
129	Resultado del ejercicio		X

- Por el traspaso de los saldos deudores de las cuentas de los grupos 6 y 7, contabilizaremos:

N.º Cta.	Título	Cargo	Abono
129	Resultado del ejercicio	X	

N.º Cta.	Título	Cargo	Abono
6.../7...	Cuentas de estos subgrupos (Saldando todas las cuentas, de los grupos 6 y 7, con saldo deudor)		X

Aplicación del resultado negativo

Situación nada infrecuente en los últimos años es la de que el resultado no suponga beneficios sino, todo lo contrario, pérdidas. En este caso también corresponde a los administradores, debido a su supuesto total conocimiento del funcionamiento de la empresa, elaborar una propuesta de "aplicación" del resultado negativo. En otras palabras, deberán proponer a la junta, que será la que finalmente decida, la forma de enjugar las pérdidas incurridas durante el ejercicio de que se trate.

Existen algunas situaciones, en las que no entraremos de forma detallada, en las cuales el desequilibrio patrimonial que puede producir la acumulación de las pérdidas incurridas, supone la obligatoriedad de sanearlas de inmediato debido a que, de no ser así, la sociedad pudiera verse incurso en un supuesto de liquidación. Si no existe tal situación, es decir, si las pérdidas corresponden a uno o varios ejercicios concretos pero la sociedad dispone de un patrimonio neto adecuado y suficiente, el saldo deudor de la cuenta de pérdidas y ganancias podrá traspasarse a la cuenta 121 "Resultados negativos de ejercicios anteriores" donde permanecerá hasta su total saneamiento en la forma en que la junta decida, ya sea en uno o diversos ejercicios futuros:

Código	Denominación	Cargos	Abonos
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores	XXXX	
129	Pérdidas y ganancias		XXXX

En cuanto a las modalidades de saneamiento o compensación de dichas pérdidas recordemos que las más frecuentes son:

- Directamente con cargo a reservas voluntarias o a remanente.
- A falta de éstas, con cargo a reserva legal.
- Mediante reducción de capital, siempre que éste no se sitúe en un importe inferior al mínimo legal exigido por la normativa mercantil para cada tipo de sociedad.
- Por aportaciones de socios. Esta aportación se realizará con abono a la cuenta 118 "Aportaciones de socios o propietarios" y cargo, en general aunque no necesariamente, a cuentas de disponibilidades líquidas.

El asiento esquemático de todas estas compensaciones sería:

Código	Denominación	Cargos	Abonos
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		XXXX
113	Reservas voluntarias		
120	Remanente	XXXX	

112	Reserva legal	XXXX
100	Capital social	XXXX
118	Aportaciones de socios o propietarios	XXXX

Naturalmente, si la junta decide enjugar las pérdidas en la junta del propio ejercicio en el que se producen, no será necesario el traspaso previo a la cuenta 121 y el saneamiento se podrá producir, en este caso, directamente contra la propia cuenta 129 "Pérdidas y ganancias".

Aplicación del resultado positivo

Por la aplicación del resultado positivo aprobada por los socios:

N.º Cta.	Título	Cargo	Abono
129	Resultado del ejercicio	X	
11	Reservas (Obligatorias y voluntarias)		X
120	Remanente (Por el importe no aplicado a otra partida)		X
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores (Por las pérdidas que se tengan, o se quieran, compensar)		X
526	Dividendo activo a pagar (Teniendo en cuenta, si lo hubiera, el dividendo activo a cuenta pagado, por el dividendo complementario a pagar)		X
557	Dividendo activo a cuenta (Por la cancelación del dividendo a cuenta ya pagado)		

Novedades de la Resolución del ICAC de 05-03-2019: beneficio distribuible

La resolución de 5 de marzo de 2019 del ICAC por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital, que será de aplicación para las **cuentas anuales de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2020**, siendo su aplicación de forma prospectiva (no obstante las sociedades podrán optar por aplicar la resolución de forma retroactiva como marca la norma de registro y valoración sobre cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables, nos trajo entre otras novedades el concepto de beneficio distribuible.

¿Qué es el "beneficio distribuible"?

Podemos definir el beneficio distribuible como el importe que puede ser distribuido y repartido como dividendos a los socios de una sociedad.

En esta Resolución la definición de "beneficio distribuible" busca la conciliación entre las magnitudes contables que se utilizan a efectos mercantiles para determinar la base de reparto a los socios, y poder

evaluar si después del acuerdo de distribución de resultados el patrimonio neto es inferior al capital social.

El "beneficio distribuible" es igual al resultado del ejercicio, obtenido del balance aprobado, y los siguientes ajustes:

1. Positivos:
 1. Reservas de libre disposición
 2. Remanente
2. Negativos
3. Resultados negativos de ejercicios anteriores, sólo se incluirá como ajuste negativo en la parte que no estén materialmente compensados con el saldo del importe de la reserva legal y de las otras reservas indisponibles preexistentes
4. Parte del resultado del ejercicio en que deba dotarse la reserva legal y otras atenciones obligatorias establecidas por las leyes o los estatutos.

Además debemos tener en cuenta:

- Para la cuantificación de este beneficio distribuible deberemos incrementar el resultado del ejercicio en el importe de los gastos financieros contabilizados al cierre del ejercicio en atención al cumplimiento del dividendo mínimo o preferente marcado por el artículo 28 de la presente resolución donde se indica que se contabilizara como gasto financiero en pérdidas y ganancias la contabilización de los dividendos obligatorios.
- Los ajustes por cambio de valor, subvenciones, donaciones y legados reconocidos directamente en el patrimonio neto no podrán ser objeto de distribución, directa ni indirecta, y por lo tanto se minorarán de la cifra de patrimonio neto, esto es, no podrán ser consideradas estas partidas a los efectos de compensación de pérdidas y permitir con ello un posible reparto del resultado del ejercicio o de las reservas que no estaría permitido de no haberse producido tal compensación.

Esta consideración de gasto financiero tiene relación con la consideración contable de pasivo de los instrumentos financieros emitidos o creados por la sociedad.

De acuerdo con esta Resolución, la sociedad reconocerá un instrumento financiero, de activo, pasivo o instrumento de patrimonio, en su balance cuando se convierta en una parte obligada del contrato o negocio jurídico conforme a las disposiciones del mismo. Surgirá un instrumento financiero compuesto (instrumento financiero no derivado que incluye componentes de pasivo financiero y de patrimonio neto simultáneamente) que deberá reconocerse en el pasivo principalmente cuando las sociedades:

- Creen participaciones sociales las cuales gozan de privilegios incondicionales en forma de dividendo mínimo, sea o no acumulativos.
- Emiten acciones sin voto
- ...

En la fecha de reconocimiento inicial la sociedad deberá distribuir el importe recibido entre el componente de pasivo y el de patrimonio, asignando al componente de pasivo financiero el valor razonable de un pasivo financiero similar que no lleve asociado el componente de patrimonio neto y al patrimonio neto la diferencia entre el importe inicial y el valor asignado al componente de pasivo financiero.

Por todo ello al considerarse remuneración de instrumentos financieros de pasivo son contabilizados como gasto financiero pero a los efectos de obtención de la base de reparto son considerados como mayor base ya que según la normativa mercantil son considerados dividendos.

Pueden ponerse en contacto con este despacho profesional para cualquier duda o aclaración que puedan tener al respecto.

Un cordial saludo,