

## INTRODUCCION

En este trabajo se aborda el análisis de la contabilidad de sociedades de acuerdo con el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, la Ley 3/2009 sobre modificaciones estructurales de sociedades mercantiles, el Real Decreto Legislativo 1/2010 que aprueba el Texto Refundido de las sociedades de capital y el Real Decreto 1159/2010 por el que se aprueban las Normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad.

Si bien dicho estudio se ciñe al análisis de las sociedades anónimas, al final del libro se expone un capítulo dedicado a las sociedades de responsabilidad limitada, señalándose el tratamiento contable de distintas operaciones de acuerdo con lo dispuesto por el Real Decreto Legislativo 1/2010. No se abordan en este estudio otras formas societarias.

Siendo una de las características de la nueva normativa contable la prevalencia del fondo económico sobre el jurídico o legal en el tratamiento de las distintas operaciones, no cabe duda de los cambios que ello supone en el estudio de la contabilidad de sociedades. Este nuevo enfoque en el tratamiento contable de determinadas operaciones da lugar a determinadas situaciones que pueden parecer llamativas en relación con la tradición contable española, entre las cuales, cabe señalar las siguientes:

- La consideración, en determinados casos, de las acciones preferentes o rescatables y de las acciones sin derecho a voto de una empresa dentro de su pasivo en lugar de integrarse en su patrimonio neto.

- El tratamiento de los empréstitos convertibles, que dan lugar a los denominados instrumentos financieros compuestos, que se reconocen en parte como un pasivo y como un componente del patrimonio neto.

- El reconocimiento como patrimonio neto de pagos a empleados basados en la entrega de acciones antes incluso de que éstas hayan sido emitidas.

- El tratamiento, atendiendo a una perspectiva económica, como menor importe del patrimonio neto de la empresa de los desembolsos pendientes de los socios no exigidos así como de las acciones propias, cualesquiera que sea, en este caso, la finalidad de su adquisición.

En este libro se analiza la contabilidad de sociedades anónimas desde la perspectiva tradicional de la misma. En consecuencia, se abordan las siguientes cuestiones:

En primer lugar, se analiza el concepto de patrimonio de neto, desde la perspectiva de la antigua normativa contable, de las Normas internacionales de contabilidad y del nuevo Plan General de Contabilidad.

En relación con las Normas Internacionales de Información Financiera, si bien no forman parte de los Principios y Normas de Contabilidad generalmente aceptados en España, se ha optado por su consideración en las cuestiones tratadas en este trabajo. Igualmente, se exponen distintos ejemplos prácticos de grupos de sociedades formulados de acuerdo con dichas Normas.

En el capítulo 2 se analiza el capital de la sociedad anónima desde las perspectivas jurídica y contable. Después de analizar los distintos tipos de acciones existentes se estudia la diferencia entre el patrimonio neto y el pasivo, de acuerdo con la NIC 32, que da lugar a la consideración como pasivos financieros de las acciones sin voto y determinados tipos de acciones rescatables.

En los siguientes apartados se analizan las distintas operaciones en relación con el capital de las sociedades anónimas:

- La constitución de sociedades anónimas, estableciendo el proceso contable de la fundación simultánea y sucesiva.

- La ampliación y reducción del capital de sociedades anónimas, atendiendo a las distintas clases de las mismas y teniendo en cuenta la contrapartida de las acciones emitidas.

- La problemática contable de la autocartera, materia en la que se producen sustanciales cambios en relación con la antigua Ley de Sociedades Anónimas, antes de ser modificada por la Ley 16/2007, de 4 de julio.

- Finalmente, acaba este apartado con el análisis contable que se deriva de la existencia de socios morosos en el pago de dividendos pasivos.

Seguidamente, se analizan las siguientes cuestiones:

Las reservas, de acuerdo con el Plan General de Contabilidad de 2007 y su comparación con la antigua normativa contable, en relación con la cual se producen importantes modificaciones.

En relación con las subvenciones, donaciones y ajustes por cambios de valor que constituyen un cambio fundamental en relación con el Plan General de Contabilidad de 1990 se estudia:

- Las subvenciones de capital.

- La problemática contable de los denominados "Activos financieros disponibles para la venta" cuyas variaciones de valor razonable se reconoce en el patrimonio neto hasta el momento de su realización definitiva.

- Las denominadas operaciones de cobertura, en las que se aborda el tratamiento de los instrumentos financieros derivados, no regulados en el antiguo texto contable.

- Las transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio neto, que constituye igualmente una novedad en relación con la antigua normativa contable.

Seguidamente se analiza la problemática contable de la distribución del resultado, desde los puntos de vista teórico y práctico.

El estudio de los empréstitos, de acuerdo con la nueva normativa, se ha dividido en dos capítulos:

- Por una parte, se analiza la problemática de las distintas clases de empréstitos, excepto los convertibles en acciones, estudiando las distintas operaciones que pueden llevarse a cabo con los mismos: su emisión, amortización, rescate, etcétera.

- Por otro lado, se estudian los empréstitos convertibles en acciones que en determinados casos dan lugar a los denominados instrumentos financieros compuestos, que se contabilizan simultáneamente como un pasivo financiero y un instrumento de patrimonio neto.

A continuación, se analizan las siguientes cuestiones, teniendo en cuenta lo dispuesto por la Ley 3/2009 sobre modificaciones estructurales de sociedades mercantiles:

- La disolución de sociedades anónimas, desde las perspectivas teórica y práctica.

- Las combinaciones de negocios, y como caso particular de las mismas, las fusiones de sociedades anónimas, de acuerdo con la Norma de registro y valoración 19ª del Plan General de Contabilidad.

- Las fusiones entre empresas del grupo, de acuerdo con lo dispuesto por la Norma de registro y valoración 21ª del Plan General de Contabilidad.

- Las escisiones de sociedades.

A continuación, se analiza el tratamiento de las anteriores operaciones a las sociedades de responsabilidad limitada de acuerdo con lo señalado por el Real decreto Legislativo 1/2010.

Finalmente, se analizan las cuentas anuales de acuerdo con lo establecido por el Real decreto Legislativo 1/2010 y el Plan General de Contabilidad de 2007, que comprenden: el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

# ÍNDICE

## INTRODUCCIÓN.....

## CAPITULO 1. EL PATRIMONIO NETO.....

1. El patrimonio neto en el Plan General de Contabilidad de 1990.....
2. El patrimonio neto en las Normas internacionales de contabilidad.....
3. El patrimonio neto en el Plan General de Contabilidad de 2007.....

## CAPITULO 2. EL CAPITAL.....

1. Introducción.....
2. Clases de acciones.....
3. Diferencia entre el patrimonio neto y el pasivo.....

## CAPITULO 3. LA CONSTITUCIÓN DE LA SOCIEDAD ANÓNIMA.....

1. Introducción.....
2. Fundación simultánea.....  
Ejemplo. Sociedad "GUIRO, S.A.".....  
Ejemplo. Sociedad "OLARTE, S.A.".....
3. Fundación sucesiva.....  
Ejemplo. Sociedad "VIPESA".....
4. Ejemplo práctico. Composición del capital de "ABERTIS INFRAESTRUCTURAS, S.A.".....

## CAPITULO 4. LA AMPLIACIÓN DEL CAPITAL SOCIAL.....

1. Introducción. ....
2. Ampliación de capital mediante aportaciones dinerarias.....  
Ejemplo. Sociedad "GUILLO, S.A.".....  
Ejemplo. Sociedad "WALTER ANDION, S.A.".....  
Ejemplo. Sociedad "FILOMENA, S.A.".....
3. Ampliación de capital mediante aportaciones no dinerarias.....  
Ejemplo. Sociedad "RANDOLF, S.A.".....  
Ejemplo. Sociedad "RANDOLF, S.A.".....
4. Ampliación de capital por compensación de créditos.....  
Ejemplo. Sociedad "M.F.A., S.A.".....
5. Aumento de capital con cargo a reservas.....  
Ejemplo. Sociedad "MONACA, S.A.".....  
Ejemplo. Sociedad "MONACA, S.A.".....
6. Otras formas de ampliación de capital.....  
Ejercicio práctico. Sociedad GADES, S.A.".....  
Ejercicio práctico. Sociedad B.....  
Ejercicio práctico. Sociedad "TAMBO, S.A.".....
7. Ejemplo práctico. Acuerdo adoptado por la Junta General de Accionistas de Promotora de Informaciones, S.A. para el aumento del capital social.....

**CAPITULO 5. LA REDUCCIÓN DEL CAPITAL SOCIAL.....**

- 1. Introducción.....
- 2. Reducción de capital por devolución de aportaciones a los accionistas.....
- 3. Reducción de capital por condonación de dividendos pasivos.....
- 4. Reducción de capital por restablecimiento del equilibrio entre el capital y el patrimonio de la sociedad disminuido por consecuencia de pérdidas.....  
Ejemplo. Sociedad "MARGARITA, S.A." .....
- 5. Reducción del capital por constitución o incremento de la reserva legal.....
- 6. Reducción y aumento del capital simultáneos.....  
Ejercicio práctico. Sociedad "MONFORTE, S.A." .....
- Ejercicio práctico. Sociedad "DARÍO, S.A." .....
- Ejercicio práctico. Sociedad "TIMBO, S.A." .....
- Ejercicio práctico. Sociedad "BOBEA, S.A." .....

**CAPITULO 6. LAS ACCIONES PROPIAS.....**

- 1. Introducción.....
- 2. Adquisición originaria de acciones propias.....
- 3. Adquisición derivativa de acciones propias.....
- 4. Supuestos de libre adquisición de acciones propias.....
- 5. Régimen de las acciones propias.....
- 6. Aceptación en garantía de acciones propias.....  
Ejercicio práctico. "Sociedad Anónima de Construcción" .....
- Ejercicio práctico. Sociedad "PORTAVELAS, S.A." .....
- Ejercicio práctico. Sociedad "BOJEYUCA, S.A." .....
- Ejercicio práctico. Sociedad "XYZ, S. A" .....
- Ejercicio práctico. Sociedad "ALEGRÓN, S.A." .....
- Ejercicio práctico. Sociedad "JM, S.A." .....

**CAPITULO 7. PROBLEMÁTICA CONTABLE DE LOS SOCIOS MOROSOS.....**

- 1. Introducción.....  
Ejercicio práctico. Sociedad "GUILLE, S.A." .....
- Ejercicio práctico. Sociedad "COMPAE, S.A." .....
- Ejercicio práctico. Sociedad "EL RESBALÓN, S.A." .....

**CAPITULO 8. LAS RESERVAS.....**

- 1. Introducción.....
- 2. El efecto en las reservas de cambios en criterios contables y errores.....  
Ejercicio práctico. Sociedad "QUIQUICHÁ" .....
- Ejercicio práctico. Sociedad A.....
- 3. Ejemplo práctico. Grupo FERROVIAL.....

**CAPITULO 9. SUBVENCIONES, DONACIONES Y AJUSTES POR CAMBIOS DE VALOR.....**

- 1. Introducción.....

2. Subvenciones, donaciones y legados.....	
Ejemplo. Sociedad "M, S.A.".....	
Ejemplo. Sociedad "MOJONQUESE, S.A.".....	
Ejemplo. Sociedad "CANDELARIA, S.A.".....	
Ejemplo. Sociedad "LAQUETEPA, S.A.".....	
3. Activos financieros disponibles para la venta.....	
Ejemplo.....	
Ejemplo.....	
Ejemplo. Sociedad "RAUL, S.A.".....	
Ejemplo.....	
Ejemplo.....	
4. Operaciones de cobertura.....	
Ejemplo. Sociedad "BORINQUEN, S.A.".....	
Ejemplo. Sociedad "BELLACO, S.A.".....	
Ejemplo.....	
Ejemplo. Sociedad "OLARTE, S.A.".....	

**CAPITULO 10. TRANSACCIONES CON PAGOS BASADOS EN INSTRUMENTOS DE PATRIMONIO.....**

1. Introducción.....	
2. Transacciones con pagos basados en acciones, liquidadas mediante instrumentos de patrimonio.....	
3. Transacciones valoradas por referencia al valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos.....	
4. Transacciones con pagos basados en acciones liquidados en efectivo o con instrumentos de capital.....	
Ejemplo.....	
Ejemplo.....	
Ejemplo.....	
5. Ejemplo práctico. Grupo FERROVIAL.....	

**CAPITULO 11. LA DISTRIBUCIÓN DEL RESULTADO.....**

1. Introducción.....	
Ejercicio práctico. Sociedad "MENORSA".....	
Ejercicio práctico. Sociedad "GUAYABO, S.A.".....	
Ejercicio práctico. Sociedad "M.F.A., S.A.".....	
Ejercicio práctico. Sociedad "GALLALDO, S.A.".....	
Ejercicio práctico. Sociedad "COPASA".....	
Ejercicio práctico. Sociedad "A".....	
Ejercicio práctico. Sociedad "ALVASA".....	
Ejercicio práctico. Sociedad "LEZNA".....	

**CAPITULO 12. LOS EMPRÉSTITOS.....**

1. Introducción.....	
2. Clases de empréstitos.....	
3. Contabilización de empréstitos en el Plan General de Contabilidad.....	
Ejemplo. Sociedad "GUILLE, S.A.".....	

4. Rescate de obligaciones.....	.....
Ejemplo. Sociedad "GUILLE, S.A.".....	.....
5. Empréstitos cupón cero.....	.....
Ejemplo. Sociedad anónima "MARIVI, S.A.".....	.....
6. Conversión de obligaciones en obligaciones.....	.....
Ejemplo. Sociedad "VIDA".....	.....
7. Amortización con cargos a fondos de rotación y con cargo a beneficios.....	.....
Ejercicio práctico. Sociedad "CUPERTINA, S.A.".....	.....
Ejercicio práctico. Sociedad "CACHUMAMBÉ, S.A.".....	.....
Ejercicio práctico. Sociedad "PELAO, S.A.".....	.....
Ejercicio práctico. Sociedad "CUPERTINA, S.A.".....	.....
Ejercicio práctico.....	.....
Ejercicio práctico. Sociedad "DARÍO, S. A.".....	.....
Ejercicio práctico. Sociedad "M.F.A., S.A.".....	.....
Ejercicio práctico. Sociedad "FEOTO, S.A.".....	.....
Ejercicio práctico. Sociedad "RACABUCHEO, S.A.".....	.....
Ejercicio práctico. Sociedad "BAI BAI, S.A.".....	.....

**CAPITULO 13. LOS INSTRUMENTOS FINANCIEROS COMPUESTOS.....**

1. Introducción.....	.....
Ejemplo. Sociedad "Peñaranda, S.A.".....	.....
Ejercicio práctico. Nuestra empresa.....	.....
Ejercicio práctico. Sociedad "TAMAJAN, S.A.".....	.....
Ejercicio práctico. Sociedad "SMITY & HUESO, S.A.".....	.....
Ejercicio práctico. Sociedad "MALAMBO, S. A.".....	.....
Ejercicio práctico. Sociedad "FONDIYÚ, S.A.".....	.....
Ejercicio práctico. Sociedad "PELLACO, S.A.".....	.....
Ejercicio práctico. Sociedad "LUCHITA, S.A.".....	.....

**CAPITULO 14. DISOLUCIÓN Y LIQUIDACIÓN DE SOCIEDADES.....**

1. Introducción.....	.....
Ejercicio práctico. Sociedad "VIRA, S.A.".....	.....
Ejercicio práctico. Sociedad "EVELIO, S.A.".....	.....

**CAPITULO 15. FUSIÓN DE SOCIEDADES.....**

1. Introducción.....	.....
2. Determinación de la relación de canje de las acciones.....	.....
Ejemplo. Sociedades "A" y "B".....	.....
Ejemplo. Sociedades "A" y "B".....	.....
Ejemplo. Sociedades "A" y "B".....	.....
3. Normas contables aplicables a fusiones de sociedades.....	.....
4. Esquema formal aplicable a las fusiones.....	.....
Ejemplo. Sociedades "CHENCHA, S.A.", y "PANETELA, S.A.".....	.....
Ejemplo. Sociedades "CHENCHA, S.A.", y "PANETELA, S.A.".....	.....
Ejemplo. Sociedades "CHENCHA, S.A.", "PANETELA, S.A." y "DOÑA JESUSITA, S.A.".....	.....
Ejemplo. Sociedades "JUANA LUPO, S.A.", y "ARRECHO, S.A.".....	.....

Ejemplo. Sociedades "JUANA LUPO, S.A.", y "ARRECHO, S.A." .....	
Ejemplo. Sociedades "JUANA LUPO, S.A.", "ARRECHO, S.A." y "LA CASA DE CAIFAS" .....	
5. Tratamiento contable del Impuesto de sociedades en fusiones.....	
Ejercicio práctico. Sociedades "FILOMENA, S.A." y "EL CARRO DE LEOPOLDO, S.A." .....	
Ejercicio práctico. Sociedades "CESA" y "LASA" .....	
Ejercicio práctico. Sociedades "VIDA" y "CONDESA" .....	
Ejercicio práctico. Sociedades "BRIHUEGA, S.A." y "PASTRANA, S.A." .....	
Ejercicio práctico. Sociedades "FUSIÓN, S.A." y "JALADA, S.A." .....	
Ejercicio práctico. Sociedades "ABC" y "DEF" .....	
Ejercicio práctico. Sociedades "AAA" y "BBB" .....	
6. Ejemplo práctico. GRUPO ARCELOR.....	
7. Ejemplo práctico. GRUPO FERROVIAL.....	

**CAPITULO 16. FUSIONES ENTRE EMPRESAS DEL GRUPO.....**

1. Introducción.....	
Ejemplo. Obtención del balance consolidado de un grupo.....	
Ejercicio práctico. Sociedades "SANCOCHO, S.A." y "GUESITO, S.A." .....	
Ejercicio práctico. Sociedades "CANDELARIA, S.A.", y "RAUL, S.A." .....	
Ejercicio práctico. Sociedades "TAMBIEN, S.A.", y "CONTAPON, S.A." .....	
Ejercicio práctico. Sociedades "BATAHOLA, S.A.", y "CALABA, S.A." .....	

**CAPITULO 17. ESCISIONES DE SOCIEDADES.....**

1. Introducción.....	
Ejercicio práctico. Sociedades "A", "B" y "C" .....	
Ejercicio práctico. Sociedades "MALAMBO, S.A." y "CALDERETA, S.A." .....	
Ejercicio práctico. Sociedades "A", "B" y "C" .....	
Ejercicio práctico. Sociedades "LUNA" y "SOL" .....	

**CAPITULO 18. SOCIEDADES DE RESPONSABILIDAD LIMITADA.....**

1. Concepto y características de las sociedades de responsabilidad limitada.....	
2. Constitución de las sociedades de responsabilidad limitada.....	
3. Ampliación de capital de las sociedades de responsabilidad limitada.....	
4. Reducción de capital de las sociedades de responsabilidad limitada.....	
5. Régimen de las participaciones propias de las sociedades de responsabilidad limitada..	
6. Disolución y liquidación de las sociedades de responsabilidad limitada.....	
7. Fusión y escisión de las sociedades de responsabilidad limitada.....	

**CAPITULO 19. LAS CUENTAS ANUALES.....**

**CAPITULO 20. EL BALANCE.....**

1. Normas para la elaboración del balance.....	
2. Modelo normal del balance.....	

3. Modelo abreviado del balance.....
4. Ejemplo práctico. GRUPO REPSOLYPF.....

## **CAPITULO 21. LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS.....**

1. Normas para la elaboración de la cuenta de pérdidas y ganancias.....
2. Modelo normal de la cuenta de pérdidas y ganancias.....
3. Modelo abreviado de la cuenta de pérdidas y ganancias.....
4. Ejemplo práctico. GRUPO REPSOLYPF.....

## **CAPITULO 22. EL ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO.....**

1. Introducción.....
2. Normas para la elaboración del estado de cambios en el patrimonio neto.....
3. Modelo normal del estado de cambios en el patrimonio neto.....
4. Ejemplo práctico. GRUPO OBRASCON HUARTE LAIN.....

## **CAPITULO 23. EL ESTADO DE FLUJOS DE TESORERÍA.....**

1. Introducción.....
2. Normas para la elaboración del estado de flujos de tesorería.....
3. Modelo normal del estado de flujos de tesorería.....
- Ejercicio práctico.....
- Ejercicio práctico. Sociedad "PRIESA" .....
4. Ejemplo práctico. GRUPO ENCE.....

## **CAPITULO 24. LA MEMORIA.....**

1. Régimen legal de la memoria.....
2. Contenido de la memoria.....
3. Contenido de la memoria abreviada.....