

materia

Contabilidade Financeira II

unidade didáctica 1

Fundación de sociedades

María Milagros Vivel Búa

Departamento de Economía Financeira e Contabilidade
Facultade de Ciencias Económicas e Empresariais



VICERREITORÍA DE ESTUDANTES,
CULTURA E FORMACIÓN CONTINUA



unidade didáctica 1

Fundación de sociedades

María Milagros Vivel Búa

Departamento de Economía Financeira e Contabilidade
Facultade de Ciencias Económicas e Empresariais



Copyright © Universidade de Santiago de Compostela, 2012

Deseño

Unidixital

Edita

Vicerreitoría de Estudantes,
Cultura e Formación Continua
da Universidade de Santiago de Compostela
Servizo de Publicacións
da Universidade de Santiago de Compostela

Imprime

Unidixital

Servizo de Edición Dixital da
Universidade de Santiago de Compostela

Dep. Legal: C 1127-2012

ISBN 978-84-9887-885-1

ADVERTENCIA LEGAL: reservados todos os dereitos.
Queda prohibida a duplicación, total ou parcial desta
obra, en calquera forma ou por calquera medio (elec-
trónico, mecánico, gravación, fotocopia ou outros) sen
consentimento expreso por escrito dos editores.

MATERIA: Contabilidade Financeira II

TITULACIÓN: Grao en Administración e Dirección de Empresas

PROGRAMA XERAL DO CURSO

Localización da presente unidade didáctica

Unidade I. Fundación de sociedades

Fundación dunha sociedade anónima

Achegas en cousa distinta a diñeiro

Accionistas morosos

Unidade II. Modificacións na cifra de capital: ampliación e redución

Unidade III. Emisión de empréstitos

Unidade IV. Disolución, liquidación e situacións concursais

Unidade V. Transformación, fusión e escisión

ÍNDICE

Presentación	7
Os obxectivos	7
Os principios metodolóxicos	8
Os contidos básicos	9
1. Fundación dunha sociedade anónima	9
1.1. Marco xurídico xeral	9
1.2. Tratamento contable	11
2. Achegas en cousa distinta a diñeiro	14
2.1. Marco xurídico xeral	14
2.2. Tratamento contable	15
3. Accionistas morosos	16
3.1. Marco xurídico xeral	16
3.2. Tratamento contable	17
Actividades propostas	19
Avaliación da UD	20
Anexos	21
Anexo 1	21
Anexo 2	22
Anexo 3	22
Bibliografía	23

PRESENTACIÓN

O empresariado é o protagonista da actividade económica a través da organización eficiente dos recursos escasos e os medios dispoñibles para satisfacer as necesidades humanas. Baixo unha perspectiva legal, este empresario pode desenvolver o seu negocio como persoa física, constituíndo un empresario individual, ou como persoa xurídica, creando para iso unha sociedade.

Esta unidade didáctica enmárcase na materia de Contabilidade Financeira II correspondente ao 3º curso do Grao en Administración e Dirección de Empresas. Céntrase na análise da problemática contable do empresario que, como persoa xurídica, crea unha sociedade anónima, figura social moi estendida no tecido empresarial español. Isto é relevante dado que a creación dunha sociedade mercantil, como é a sociedade anónima, supón a aparición dun ente xurídico con dereitos e obrigas propias e, polo tanto, diferentes a aqueles que posúen as persoas que a integran. En particular, a unidade analiza o proceso contable que supón a fundación dunha sociedade anónima e as achegas que poden caracterizar o seu capital social, é dicir, en diñeiro e en cousa distinta a diñeiro. Ademais, expónse o tratamento contable aplicable aos accionistas que incorren en mora ao esixirlles o desembolso das súas achegas pendentes.

Os contidos desenvolvidos na unidade enmárcanse no eido da contabilidade de sociedades e son necesarios para a exposición dos temas posteriores da materia. Polo tanto, con este tipo de contabilidade aplicamos as normas que regulan a contabilidade financeira ao rexistro das operacións que realizan as sociedades mercantís, como é a anónima, tendo en conta o marco legal ao que están suxeitas. A unidade está deseñada para ser desenvolvida en 6 horas distribuídas en 2 horas de sesión expositiva e 4 horas de sesión interactiva.

OS OBXECTIVOS

Os obxectivos xerais que a presente unidade didáctica pretende acadar son:

- Coñecer a lexislación mercantil que se aplica ás sociedades en España.
- Identificar e contabilizar operacións estruturais propias de sociedades mercantís.
- Valorar a importancia e idoneidade de determinadas operacións mercantís.

En canto aos obxectivos específicos, o desenvolvemento desta unidade quere contribuír a que o alumno sexa capaz de:

- Coñecer o marco lexislativo que se aplica na constitución de sociedades de capital.
- Elaborar as anotacións contables propias dun proceso de fundación simultánea e sucesiva dunha sociedade anónima.
- Identificar os tipos de achegas que poden realizarse ao capital dunha sociedade anónima.

- Coñecer as particularidades legislativas e contables das achegas en cousa distinta a diñeiro.
- Definir un accionista moroso.
- Valorar as consecuencias da mora na empresa.
- Identificar as estratexias que pode seguir a sociedade anónima fronte ao accionista moroso.
- Contabilizar as operacións que pode realizar a sociedade anónima na xestión da mora.

OS PRINCIPIOS METODOLÓXICOS

Neste unidade didáctica aplícase unha metodoloxía que se continuará no desenvolvemento dos temas posteriores que constitúen o programa da materia. En concreto, emprégase a clase maxistral para a exposición dos contidos teóricos propios da unidade. Neste senso, proxéctase na aula unha presentación que previamente ao comezo da clase terán os alumnos dispoñible no campus virtual da USC. Durante a exposición, proporase ao alumno a procura de novas nos medios de comunicación que se relacionen directamente cos contidos desenvolvidos. Así, o alumno identificará a conexión coa realidade da teoría exposta. Do mesmo xeito, proporanse actividades de desenvolvemento de contidos por parte do alumno a través de documentos xurídicos e contables [ver anexo 1]. Co obxectivo de afianzar a comprensión dos contidos e aclarar dúbidas, aplicarase a técnica de “papel ao minuto” (*one minute paper*) ao finalizar cada unha das dúas sesións expositivas previstas [ver anexo 2].

Unha vez expostos os contidos teóricos, realizaranse diferentes supostos prácticos na clase [ver anexo 3]. Unha parte destes exercicios serán resoltos polo profesor e outra, polos alumnos individualmente e en parella. Deste xeito, preténdese reforzar e aclarar dúbidas sobre a teoría exposta. As referencias bibliográficas destes supostos estarán dispoñibles previamente no campus virtual da materia. O obxectivo é que o alumno prepare o material necesario para traballar os casos na aula nas datas coñecidas de antemán. Finalmente, vaise facilitar tamén a través do campus virtual varias referencias bibliográficas con cuestións prácticas para resolver polo alumno individualmente como traballo persoal fóra da aula [ver anexo 3]. As titorías presenciais e virtuais serán a ferramenta empregada para resolver calquera dúbida ou problema na súa realización.

Todas as actividades propostas durante o desenvolvemento da lección maxistral e as sesións empregadas na realización de exercicios permitirán traballar a discusión. Durante a súa resolución na clase, o profesor fomentará un debate cos alumnos sobre as fases seguidas no seu desenvolvemento. Ao mesmo tempo, faranse diferentes preguntas aos alumnos para interpretar colectivamente os resultados e construír, de xeito crítico, unhas conclusións.

OS CONTIDOS BÁSICOS

A constitución de empresas é unha condición necesaria para dinamizar a economía dun país permitindo un crecemento económico sostido no tempo. Agora ben, determinados proxectos empresariais requiren grandes investimentos e a asunción dun risco relevante. Por este motivo, a posibilidade de constituír sociedades mercantís é un fito importante na historia empresarial dado que, con elas, se poden compartir entre un colectivo de socios estas grandes obrigas en termos de recursos e risco. Ao mesmo tempo, tamén é importante salientar que existen tipos de sociedades que limitan a responsabilidade dos socios fronte a terceiros, en concreto, á achega realizada ao capital social.

1. Fundación dunha sociedade anónima

1.1. Marco xurídico xeral

En termos xerais, unha sociedade mercantil defínese como aquela que desenvolve unha actividade de natureza mercantil con ánimo de lucro, e con requirimentos de capital importantes como para ser asumidos por unha persoa física.

Esta sociedade debe cumprir cuns trámites xurídicos antes de iniciar a súa andaina, como son facer constar en escritura pública a súa constitución e os estatutos que regulan o seu funcionamento. Esta escritura debe ser depositada no Rexistro Mercantil, e é a partir deste momento cando xorde a entidade xurídica cun patrimonio propio e cun conxunto de dereitos, obrigas e deberes diferentes a aqueles que posúen os seus socios. Non obstante, serán estes socios os que poderán recibir os beneficios que obteña a sociedade no desenvolvemento da súa actividade económica.

No ámbito xurídico, a sociedade anónima é unha categoría de sociedade mercantil regulada no Texto Refundido da Lei de Sociedades de Capital (TRLSC), aprobado polo Real Decreto Legislativo 1/2010 do 2 de xullo. Os outros tipos de sociedade que están suxeitos a este mesmo marco normativo e, polo tanto, son catalogados como sociedades de capital, son a sociedade de responsabilidade limitada e a sociedade comanditaria por accións.

A maiores, a Lei 3/2009 sobre modificacións estruturais das sociedades mercantís é a normativa aplicable ás sociedades de capital cando realizan un proceso de transformación, fusión, escisión, cesión global de activo e pasivo, ou traslado internacional do domicilio social.

Debe tamén considerarse que as sociedades anónimas teñen que cumprir unha normativa específica en materias contable e fiscal. De feito, ao longo desta unidade centrámonos en analizar o reflexo contable de operacións realizadas pola sociedade anónima que están recollidas no marco legal sinalado e que contan sempre cunha transcendencia fiscal.

O cadro seguinte sintetiza este marco normativo aplicable ás sociedades anónimas:

Normativa	Sociedade Anónima
Xurídica	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Texto Refundido da Lei de Sociedades de Capital (TRLSC) aprobado polo Real Decreto 1/2010. ✓ Lei 3/2009 sobre modificacións estruturais das sociedades mercantís.
Contable	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Plan Xeral de Contabilidade aprobado polo Real Decreto 1514/2007. ✓ Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas e os criterios contables específicos para Microempresas, aprobado polo Real Decreto 1515/2007
Fiscal	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Texto Refundido da Lei do Imposto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado polo Real Decreto 4/2004. ✓ Regulamento do Imposto sobre Sociedades (RIS), aprobado polo Real Decreto 1777/2004.

As sociedades anónimas con domicilio en España serán consideradas españolas e, en consecuencia, estarán suxeitas ao disposto no TRLSC. Isto é aplicable independentemente do lugar concreto do territorio español no cal sitúen o seu domicilio. Este domicilio corresponderase coa localización onde se sitúa o centro de administración e dirección efectiva, ou no cal está o seu principal establecemento ou explotación. De feito, a sociedade deberá ter o seu domicilio en España se o seu principal centro de explotación está neste territorio. Do mesmo xeito, é obrigatorio que a denominación social incorpore expresamente o termo "sociedade anónima" ou, na súa forma abreviada, "SA".

O Título II (artigos 19-57) do TRLSC regula a fundación dunha sociedade de capital. Polo tanto, esta constitúe a referencia xurídica básica para analizar o proceso contable que debe aplicarse na creación dunha sociedade anónima.

O acto de fundación pódese caracterizar como un contrato entre dúas ou máis persoas, se ben tamén existe a opción de crear unha sociedade anónima unipersoal. Este proceso pode realizarse simultaneamente, isto é, nun único acto por convenio entre os socios fundadores, ou de forma sucesiva a través dunha subscripción pública de accións realizada polos promotores da sociedade. En ambos os casos requírese escritura pública inscrita no Rexistro Mercantil no prazo máximo de dous meses dende o seu outorgamento, logo da liquidación de impostos correspondentes (impostos de transmisións patrimoniais e actos xurídicos documentados). Esta inscrición será publicada no Boletín Oficial do Rexistro Mercantil (BORM).

A constitución dunha sociedade anónima leva consigo a creación do seu capital social, o cal está dividido en partes alicuotas, indivisibles e acumulables denominadas accións. Estas accións son, ao mesmo tempo, as achegas en diñeiro e/ou cousa distinta a diñeiro realizadas polos seus socios, os cales non responden persoalmente das débedas da sociedade mercantil. As accións son consideradas valores mobiliarios que poden estar representadas por títulos, nominativos ou ao portador, ou anotacións en conta.

O capital social mínimo nunha sociedade anónima ascende a 60.000 euros, e debe cumprir dous requisitos no momento fundacional:

- Estar totalmente subscrito.
- Estar desembolsado en, como mínimo, o 25% do valor nominal de cada unha das súas accións. Agora ben, se estas accións se emitiron con prima (valor de emisión > valor nominal), a prima debe desembolsarse totalmente no momento da subscrición. Cabe sinalar que o valor de emisión das accións nunca pode ser inferior ao seu valor nominal.

En calquera caso, os estatutos da sociedade deben sempre identificar o capital social non desembolsado, isto é, o denominado dividendo pasivo, e a forma e prazo máximos para proceder ao seu desembolso.

Por último, debe sinalarse que o TRLSC regula no artigo 27 do Capítulo II as vantaxes que poden ter os socios fundadores da sociedade anónima, coñecidos tamén como bonos, partes ou cédulas de fundador. En particular, establece que os fundadores (fundación simultánea) e os promotores (fundación sucesiva) da sociedade poderán reservarse dereitos especiais de contido económico nos estatutos. No seu conxunto, o valor económico destes dereitos non poderá exceder do dez por cento dos beneficios netos obtidos segundo balance, unha vez deducida a cota destinada á reserva legal e por un período máximo de 10 anos. Non obstante, os estatutos deben prever un sistema de liquidación para os supostos de extinción anticipada destes dereitos especiais. De feito, estes beneficios poden constituír títulos nominativos distintos das accións.

1.2. Tratamento contable

O tratamento contable do proceso fundacional dunha sociedade anónima remítenos á norma de rexistro e valoración 9ª "*Instrumentos financeiros*" do Plan Xeral de Contabilidade (PXC). En concreto, centrámonos na emisión de accións como instrumentos de patrimonio propio, isto é, de accións ordinarias. Así, a norma sinala que un instrumento de patrimonio é un negocio xurídico que implica unha participación residual nos activos da sociedade emisora tras a dedución dos seus pasivos.

Estes instrumentos de patrimonio rexístranse no patrimonio neto como fondos propios. Ademais, non poden ser recoñecidos, en ningún caso, como activos financeiros da empresa, nin rexistrarse ningún resultado na conta de perdas e ganancias ao realizarse unha operación con eles.

A norma tamén recolle que calquera gasto relacionado coa súa emisión, como honorarios de letrados, notarios e rexistradores, contabilízanse directamente contra o patrimonio neto como menor importe das reservas. Este tratamento contable tamén é aplicable aos gastos de impresión de memorias, boletíns e títulos, tributos, publicidade, comisións e outros gastos de colocación.

A continuación, recóllense as anotacións no libro diario que se corresponden coa fundación simultánea e sucesiva dunha sociedade anónima a través da emisión de accións ordinarias. Neste apartado consideramos exclusivamente o desembolso das accións a través de

achegas en diñeiro. O TRLSC sinala que se as achegas son en diñeiro deberán expresarse en euros, ou calcularse conforme á lei a súa equivalencia en euros se orixinalmente foron realizadas noutras divisas.

FUNDACIÓN SIMULTÁNEA

- Emisión de capital social (valor nominal máis, se existe, prima de emisión) pendente de subscrición e inscrición no Rexistro Mercantil:

<i>Debe</i>	a	<i>Haber</i>
(190) Accións emitidas	a	(194) Capital emitido pendente de inscrición

- Capital social suscrito (valor nominal) pendente de desembolso:

<i>Debe</i>	a	<i>Haber</i>
(1034) Socios por desembolsos non esixidos, capital pendente de inscrición	a	(190) Accións emitidas

- Desembolso do capital social suscrito (valor nominal máis, se existe, prima de emisión):

<i>Debe</i>	a	<i>Haber</i>
(57) Tesouraría	a	(190) Accións emitidas

- Inscrición no Rexistro Mercantil do capital social suscrito:

<i>Debe</i>	a	<i>Haber</i>
(194) Capital emitido pendente de inscrición	a	(100) Capital social (110) Prima de emisión

- Inscrición no Rexistro Mercantil do capital social suscrito (valor nominal) pendente de desembolso:

<i>Debe</i>	a	<i>Haber</i>
(1030) Socios por desembolsos non esixidos, capital social	a	(1034) Socios por desembolsos non esixidos, capital pendente de inscrición

- Esixencia do dividendo pasivo:

<i>Debe</i>	a	<i>Haber</i>
(5580) Socios por desembolsos esixidos sobre accións ordinarias	a	(1030) Socios por desembolsos non esixidos, capital social

- Desembolso do dividendo pasivo esixido:

<i>Debe</i>		<i>Haber</i>
(57) Tesouraría	a	(5580) Socios por desembolsos esixidos sobre accións ordinarias

FUNDACIÓN SUCESIVA

- Emisión de capital social (valor nominal máis, se existe, prima de emisión) pendente de subscrición e inscrición no Rexistro Mercantil:

<i>Debe</i>		<i>Haber</i>
(190) Accións emitidas	a	(194) Capital emitido pendente de inscrición

- Capital social suscrito (valor nominal máis, se existe, prima de emisión):

<i>Debe</i>		<i>Haber</i>
(192) Subscritores de accións	a	(190) Accións emitidas

- Conformidade da subscrición de accións (valor nominal máis, se existe, prima de emisión):

<i>Debe</i>		<i>Haber</i>
(57) Tesouraría (1034) Socios por desembolsos non esixidos, capital pendente de inscrición	a	(192) Subscritores de accións

- Inscrición no Rexistro Mercantil do capital social suscrito:

<i>Debe</i>		<i>Haber</i>
(194) Capital emitido pendente de inscrición	a	(100) Capital social (110) Prima de emisión

- Inscrición no Rexistro Mercantil do capital social suscrito (valor nominal) pendente de desembolso:

<i>Debe</i>		<i>Haber</i>
(1030) Socios por desembolsos non esixidos, capital social	a	(1034) Socios por desembolsos non esixidos, capital pendente de inscrición

- Esixencia do dividendo pasivo:

<i>Debe</i>		<i>Haber</i>
(5580) Socios por desembolsos esixidos sobre accións ordinarias	a	(1030) Socios por desembolsos non esixidos, capital social

- Desembolso do dividendo pasivo:

<i>Debe</i>		<i>Haber</i>
(57) Tesouraría	a	(5580) Socios por desembolsos esixidos sobre accións ordinarias

2. Achegas en cousa distinta a diñeiro

2.1. Marco xurídico xeral

As achegas realizadas a unha sociedade anónima, como a calquera outra sociedade de capital, poden ser en diñeiro (efectivo) ou en cousa distinta a diñeiro (bens e dereitos). Ao longo desta epígrafe exponense as particularidades xurídicas que presentan as achegas en cousa distinta a diñeiro neste tipo de sociedades.

O marco legal que regula as achegas sociais é o TRLSC no seu Título III (artigos 58-89). Deste modo, expónse que só poderán realizarse achegas de bens e dereitos patrimoniais sempre que estes sexan susceptibles de valoración económica. Ademais, nunca poderán ser obxecto de achega o traballo ou os servizos. En todo caso, calquera achega faise a título de propiedade salvo que se estipule o contrario. O TRLSC tamén recoñece a posibilidade de que os estatutos sociais poidan establecer prestacións accesorias, distintas das achegas de capital, con carácter obrigatorio para todo ou parte do conxunto de accionistas. Agora ben, estas prestacións non poden integrar o capital da sociedade.

No caso particular das achegas en cousa distinta a diñeiro, o TRLSC engade que poden estar constituídas por bens mobles, inmobles e dereitos de crédito. Tamén son válidas as achegas en forma de empresas ou establecementos. En todo o caso, a persoa que fai a achega recibe accións da sociedade.

O valor das achegas en cousa distinta a diñeiro no momento fundacional debe figurar na escritura de constitución. A maiores, se existen desembolsos futuros de capital a través de novas achegas en cousa distinta a diñeiro, deberán determinarse a súa natureza, valor e contido, a forma e procedemento da achega, e o prazo de desembolso que nunca pode superar os cinco anos.

Co obxecto de evitar fraudes fundamentadas nunha inadecuada cuantificación económica do elemento achegado, a valoración dunha achega en cousa distinta a diñeiro debe ser recollida nun informe elaborado por un ou varios expertos independentes (TRLSC, Título III, artigos 67-71). Estes expertos son designados polo rexistrador mercantil do lugar onde se sitúe o domicilio social da empresa. O valor asignado polos expertos constitúe a valoración máxima que pode outorgarse á achega en cousa distinta a diñeiro realizada. Polo tanto, cabe a opción de valorala por unha contía inferior á establecida no informe polo experto, o cal adquire unha responsabilidade pola valoración realizada que prescribe aos catro anos.

Agora ben, existen excepcións legais á esixencia deste informe. En concreto, non é obrigatorio cando se achegan valores mobiliarios que cotizan nun mercado oficial. Tampouco é obrigatorio cando se achegan bens cun valor razoable establecido por un experto independente nos seis meses anteriores á data efectiva da achega. Non obstante, nestes dous casos si existe a obriga de que os administradores da sociedade emitan un informe.

Estes informes, tanto o do experto independente como o dos administradores, deben depositarse no Rexistro Mercantil dentro do mes seguinte á realización efectiva da achega en cousa distinta a diñeiro. Tamén deben anexarse á escritura de constitución da sociedade.

Finalmente, debe indicarse que o TRLSC regula as adquisicións de bens a título oneroso dende o outorgamento de escritura pública á sociedade e ata dous anos dende que se inscribiu no Rexistro Mercantil. O obxectivo é controlar este tipo de operacións que poden, en realidade, supoñer achegas en cousa distinta a diñeiro que tratan de evitar a valoración por parte dun experto independente. Así, o TRLSC establece que estas adquisicións deben ser aprobadas pola Xunta Xeral de Accionistas sempre que o seu valor exceda o 10% do capital social. Quedan excluídas as adquisicións vinculadas á actividade ordinaria da empresa, e as realizadas nun mercado secundario oficial ou en poxa pública. Do mesmo xeito, é obrigatorio o informe do experto e un informe dos administradores xustificando a operación. Ambos os informes deben estar dispoñibles para os accionistas na convocatoria da xunta.

2.2. Tratamento contable

A norma de rexistro e valoración 2ª do PXC (apartado 1.4 "Achegas de capital en cousa distinta a diñeiro") indica que o inmovilizado recibido como achega en cousa distinta a diñeiro pola sociedade valórase polo seu valor razoable. Se é a empresa a que realiza unha achega deste tipo a outra sociedade, deberá aplicarse a norma de rexistro e valoración 9ª de "Instrumentos financeiros".

A continuación, recóllense as anotacións no libro diario que se corresponden coa existencia de achegas en cousa distinta a diñeiro na fundación dunha sociedade anónima.

- Emisión de capital social pendente de subscrición e inscrición no Rexistro Mercantil:

<i>Debe</i>		<i>Haber</i>
(190) Accións emitidas	a	(194) Capital emitido pendente de inscrición

- Capital social suscrito pendente desembolso con achegas en cousa distinta a diñeiro:

<i>Debe</i>	a	<i>Haber</i>
(1044) Socios por achegas en cousa distinta a diñeiro pendentes, capital pendente de inscrición		(190) Accións emitidas

- Inscrición no Rexistro Mercantil do capital social suscrito:

<i>Debe</i>	a	<i>Haber</i>
(194) Capital emitido pendente de inscrición		(100) Capital social (110) Prima de emisión

- Inscrición no Rexistro Mercantil do capital social suscrito pendente de desembolso con achegas en cousa distinta a diñeiro:

<i>Debe</i>	a	<i>Haber</i>
(1040) Socios por achegas en cousa distinta a diñeiro, capital social		(1044) Socios por achegas en cousa distinta a diñeiro pendentes, capital pendente de inscrición

- Desembolso da achega en cousa distinta a diñeiro:

<i>Debe</i>	a	<i>Haber</i>
(grupos 2, 3, 4 e 5) Ben non monetario achegado		(1040) Socios por achegas en cousa distinta a diñeiro, capital social

3. Accionistas morosos

3.1. Marco xurídico xeral

O capital social dunha sociedade anónima debe estar totalmente suscrito no momento de constitución pero non ten que estar totalmente desembolsado. Como se indicou anteriormente, ata un 75% do valor nominal de cada acción pode estar pendente de desembolso constituíndo así un dividendo pasivo.

Unha das obrigas do accionista é achegar á sociedade o dividendo pasivo no prazo e forma establecidos nos estatutos sociais (TRLSC, artigo 81). A mora xérase cando a sociedade esixe a totalidade ou unha parte do dividendo pasivo pero o accionista non cumpre co pagamento no período establecido (TRLSC, artigos 79-84). Agora ben, debe existir polo menos un mes de prazo para proceder ao pagamento do dividendo, dende que se notifica aos accionistas ou se anuncia no BORM.

O accionista moroso perde algúns dereitos como son o dereito de voto, o dereito a percibir dividendos, e o dereito de subscripción preferente de novas accións e obrigas convertibles. Ademais, as súas accións non se computan no quórum para as convocatorias de xuntas. Pola súa banda, a

lei recoñece á empresa varias opcións para poder xestionar o agravio que esta mora lle provoca:

- Reclamación xudicial do desembolso, ademais o accionista moroso aboará o xuro legal e os danos e prexuízos causados.
- Venda das accións do socio moroso pola súa conta e risco a través da emisión de duplicados. Esta operación de venda debe realizala un Corredor de Comercio Colexiado ou un Notario público se a sociedade non cotiza en bolsa. No caso contrario, será feita por un membro da Bolsa de Valores onde coticen as accións.
- Redución do capital social se a empresa non acada a venda das accións do socio moroso a través da emisión de duplicados.

3.2. Tratamento contable

O tratamento contable da mora supón o recoñecemento da esixencia do dividendo pasivo por parte da sociedade, pero sen o posterior desembolso por parte de todos ou unha parte dos accionistas. A continuación, recóllense os asentamentos contables que representan a orixe da mora.

- Esixencia do dividendo pasivo:

<i>Debe</i>	a	<i>Haber</i>
(5580) Socios por desembolsos esixidos sobre accións ordinarias	a	(1030) Socios por desembolsos non esixidos, capital social

- Desembolso do dividendo pasivo realizado por un parte dos accionistas (tesouraría) pero non por outra (accionistas morosos):

<i>Debe</i>	a	<i>Haber</i>
(57) Tesouraría (-) Accionistas morosos*	a	(5580) Socios por desembolsos esixidos sobre accións ordinarias

*Conta que non aparece no PXC. Créase especificamente para recoller o importe do valor nominal da acción que se esixiu pero non cobrou na sociedade.

A partir deste momento, a empresa reclamará ao accionista moroso o dividendo pasivo pendente. Deste xeito, e no mellor dos casos, pode conseguir vía ordinaria o seu pagamento fóra do prazo cos correspondentes xuros de mora:

<i>Debe</i>	a	<i>Haber</i>
(57) Tesouraría	a	(-) Accionistas morosos (769) Outros ingresos financeiros

Se o anterior non fose posible, a empresa pode reclamar o dividendo pasivo vía xudicial. Neste caso, todos os gastos que iso xera para a empresa serán a cargo do accionista moroso. Así, a conta "Accionistas morosos" incrementará o seu saldo polos gastos correspondentes ao proceso xudicial:

<i>Debe</i>	a	<i>Haber</i>
(-) Accionistas morosos		(57) Tesouraría

Cando esta reclamación xudicial culmine con éxito para a empresa, o accionista moroso desembolsará o dividendo pasivo e os gastos asociados a este proceso:

<i>Debe</i>	a	<i>Haber</i>
(57) Tesouraría		(-) Accionistas morosos

Unha última opción que ten a empresa é a emisión de duplicados das accións que posúe o socio moroso por conta e risco deste. Esta emisión ten que facerse nas mesmas condicións que se aplicaron ás accións do socio moroso orixinalmente:

<i>Debe</i>	a	<i>Haber</i>
(-) Duplicado de acciones*		(-) Acci3ns anuladas*

*Contas que non aparecen no PXC. Créanse para cuantificar o valor de emisión dos duplicados (duplicados de accións) e para anular o valor de emisión das accións que posúe o socio moroso (accións anuladas).

Novamente, todos os gastos que ocasione este proceso serán a cargo do accionista moroso:

<i>Debe</i>	a	<i>Haber</i>
(-) Accionistas morosos		(57) Tesouraría

A emisión de duplicados pode ter como resultado para a empresa a venda dos mesmos ou, en caso contrario, unha redución de capital. A continuación, analizamos cada un destes supostos:

- ✓ Unha venda total ou parcial dos duplicados. Esta venda pode xerar un beneficio ou unha perda que, en calquera caso, soporta o accionista moroso.

- Venda de duplicados obtendo un beneficio:

<i>Debe</i>	a	<i>Haber</i>
(57) Tesouraría		(-) Accionistas morosos
(-) Duplicado de accións		[Beneficio]

- Venda de duplicados obtendo unha perda:

<i>Debe</i>	a	<i>Haber</i>
(57) Tesouraría		(-) Duplicado de accións
(-) Accionistas morosos		[Perda]

Tras a realización da venda, a empresa procede a realizar a liquidación do socio moroso e, desta forma, cancelar toda relación entre ambos:

<i>Debe</i>		<i>Haber</i>
(-) Accións anuladas	a	(-) Accionistas morosos (1030) Socios por desembolsos non esixidos, capital social (769) Outros ingresos financeiros (57) Tesouraría

Nesta anotación contable, a conta "socios por desembolsos non esixidos, capital social" recolle o importe do dividendo pasivo pendente de esixir ao socio moroso. A conta "outros ingresos financeiros" cuantifica os xuros de mora. A conta "tesouraría" rexistra o importe líquido que percibe o socio moroso, isto é, o capital social que xa desembolsara (e, no seu caso, a prima de emisión), menos os gastos que ocasionou a emisión e venda de duplicados e menos os xuros de mora. A maiores, o importe de "tesouraría" increméntase/reduce polo beneficio/perda obtido/-a na venda de duplicados.

- ✓ Unha redución de capital social pola parte de duplicados que a empresa non acada vender:

<i>Debe</i>		<i>Haber</i>
(100) Capital social	a	(110) Prima de emisión (-) Duplicado de accións

Neste caso, a liquidación do socio moroso presenta un ingreso excepcional para a sociedade. O seu importe corresponde ao capital social xa desembolsado polo accionista antes de incorrer en mora:

<i>Debe</i>		<i>Haber</i>
(-) Accións anuladas	a	(-) Accionistas morosos (1030) Socios por desembolsos non esixidos, capital social (778) Ingresos excepcionais

ACTIVIDADES PROPOSTAS

Ao longo desta unidade vanse realizar diferentes actividades que, en primeiro lugar, procuran identificar os coñecementos previos do alumno en materia contable. Deste xeito, vaise realizar un breve cuestionario sobre aspectos básicos da contabilidade financeira que o alumno debería coñecer tras cursar os dous primeiros anos da titulación. A súa resolución será individual pero, posteriormente, farase unha posta en común das respostas na aula.

Ao mesmo tempo, nesta fase inicial procúrase espertar o interese sobre os contidos propios da unidade a través da súa conexión coa realidade empresarial. Neste senso, comentaranse diversas novas recollidas por distintos medios de comunicación relativas ao número e tipoloxía de sociedades creadas nos últimos anos, a súa taxa de éxito/fracaso, a súa dimensión e estrutura, aos sectores de actividade

predominantes, aos problemas de xestión habituais, etcétera. Esta actividade será proposta aos alumnos, se ben o profesor tamén elaborará información para poñer en común na aula favorecendo así un debate.

Posteriormente, realizaranse actividades que pretenden desenvolver os contidos tanto teóricos como prácticos. Así, a nivel teórico, propóñense varias actividades co obxectivo de que o alumno identifique e explique na aula determinados aspectos xurídicos sobre as sociedades de capital [ver anexo 1]. En concreto, son cuestións que non se desenvolven amplamente na sesión expositiva, para optimizar o tempo dispoñible, pero que cómpre que o alumno coñeza. Os materiais básicos necesarios serán o TRLSC e o PXC que estarán dispoñibles no campus virtual da USC. Cómpre tamén situar nesta fase de desenvolvemento teórico da unidade, a realización dos cuestionarios de “papel ao minuto” deseñados para estes contidos e que foron sinalados no apartado de metodoloxía [ver anexo 2].

A nivel práctico, vanse resolver nas sesións interactivas distintos exercicios especificamente referidos á constitución dunha sociedade anónima, ás achegas en cousa distinta a diñeiro, e aos accionistas morosos. As fontes bibliográficas dos mesmos estarán dispoñibles previamente no campus virtual da materia [ver anexo 3]. Como tamén se indicou no apartado de metodoloxía, combinarase a resolución individual coa colectiva, motivarase ao alumno á explicación da súa resolución ao resto de compañeiros, e fomentarase unha crítica dos resultados obtidos. A maiores, tomando como referencia o manual básico de exercicios que aparece no programa da materia, vaise facilitar ao alumno unha listaxe de exercicios que debe resolver individualmente fóra da aula [ver anexo 3]. Calquera dúbida ou comentario sobre os mesmos serán resoltos nas sesións de titorías.

AVALIACIÓN DA UNIDADE DIDÁCTICA

A avaliación desta unidade didáctica será realizada entre tres fases:

- **Avaliación inicial:** o profesor avaliará os coñecementos previos dos alumnos en materia contable a través da realización dun cuestionario e posterior posta en común das respostas.
- **Avaliación procesual:** avaliarase a participación do alumno e a resolución de actividades durante o desenvolvemento das sesións expositivas e interactivas. En particular, o profesor levará un rexistro da participación de cada alumno na aula, e tamén supervisará as diferentes actividades que faga, individual ou colectivamente, na aula e como traballo persoal fóra dela. Calquera dúbida ou problema serán resoltos nas sesións de titorías. Estes dous ítems supoñen un 30% da nota final da materia (15% para a participación en clase e 15% para a realización de actividades prácticas).
- **Avaliación final:** consistirá na realización dunha proba escrita composta dunha parte teórica e outra práctica de todos os contidos da materia. O alumno deberá obter unha puntuación mínima en cada parte para superar o exame, o cal supón un 70% da nota final.

ANEXOS

Anexo 1

- **ACTIVIDADE 1:** identificar as etapas dun proceso de fundación sucesiva nunha sociedade anónima, en concreto, dende que se deseña o programa fundacional ata que se inscribe no Rexistro Mercantil.
Condicións: é unha tarefa individual. Non é necesario entregar un documento escrito coa resolución senón comentala na sesión interactiva [poñer data].
- **ACTIVIDADE 2:** identificar o número dos artigos que fan referencia ás excepcións na esixencia dos informes do experto independente e dos administradores da sociedade, en relación coas achegas en cousa distinta a diñeiro. A continuación, sintetizar os seus contidos para a exposición na aula.
Condicións: é unha tarefa individual. Non é necesario entregar un documento escrito coa resolución senón comentala na sesión interactiva [poñer data].
- **ACTIVIDADE 3:** identificar, en termos xerais, as principais diferenzas que existen na normativa mercantil entre unha sociedade anónima e unha limitada relativas ás achegas en cousa distinta a diñeiro.
Condicións: é unha tarefa en parella. Entregar un documento escrito coa resolución e comentala na sesión interactiva [poñer data].
- **ACTIVIDADE 4:**
 1. Identificar e comentar brevemente o contido do Boletín de Subscrición propio dunha fundación sucesiva en sociedades anónimas.
 2. Responder á seguinte cuestión: ¿que parte do contido che parece máis relevante? ¿por que?Condicións: é unha tarefa en parella. Non é necesario entregar un documento escrito coa resolución senón comentala mesma na sesión interactiva [poñer data].
- **ACTIVIDADE 5:** a partir do cadro de contas do PXC, identificar as contas que empregamos no desenvolvemento desta unidade e agrupalas acorde ao grupo contable ao cal pertencen.
Condicións: é unha tarefa individual. Debe entregarse un documento escrito coa resolución na sesión interactiva [poñer data].
- **ACTIVIDADE 6:** elaborar unha listaxe de preguntas e as súas respostas correspondentes sobre os contidos da unidade. En concreto, deben deseñarse 5 cuestións tipo test de verdadeiro/falso e, posteriormente, explicar a solución correcta.

Nota: non poden ser cuestións literalmente copiadas das diapositivas empregadas na exposición da unidade. Tampouco poden ser de resposta evidente, isto é, deben ter certo grao de elaboración/reflexión (factor que inflúe notablemente na súa valoración).

Condicións: é unha tarefa individual. Debe entregarse un documento escrito coa resolución na sesión interactiva [poñer data].

Anexo 2

- PAPEL AO MINUTO Nº 1
 1. Expón unha idea que consideres relevante sobre a fundación de sociedades anónimas [máximo dúas liñas].
 2. O desembolso do valor nominal dunha acción pode ser mixto, é dicir, con achegas en diñeiro e cousa distinta a diñeiro. ¿Verdadeiro ou falso?
 3. O comprador de duplicados de accións sempre ten que desembolsar o 100% do seu valor nominal, isto é, non procede a existencia de dividendos pasivos. ¿Verdadeiro ou falso? Xustifica a túa resposta nun máximo de dúas liñas.

- PAPEL AO MINUTO Nº 2
 1. Expón a túa opinión sobre a importancia que ten para un inversor a existencia dun informe de valoración dunha achega en cousa distinta a diñeiro por parte dun experto independente [máximo dúas liñas]
 2. O valor nominal dunha acción nunca pode ser inferior ao seu valor de emisión. ¿Verdadeiro ou falso?
 3. O asentamento contable que reflexa a “esixencia do dividendo pasivo” varía se existen accionistas morosos. ¿Verdadeiro ou falso? Xustifica a túa resposta nun máximo de dúas liñas.

Anexo 3

- LISTAXE DE EXERCICIOS QUE SERÁN RESOLTOS NA AULA
 - Fundación dunha sociedade anónima:
 - Exercicios 1, 2 e 3 do capítulo 6 do manual de Torvisco e Olías (2010).
 - Exercicios 6 e 8 do capítulo 2 do manual de Fernández e Álvarez (2010).
 - Achegas en cousa distinta a diñeiro:
 - Exercicios 1 e 2 do capítulo 7 do manual de Torvisco e Olías (2010).
 - Exercicios 2 e 3 do capítulo 3 do manual de Fernández e Álvarez (2010).
 - Accionistas morosos:
 - Exercicios 9, 10 e 11 do capítulo 3 do manual de Fernández e Álvarez (2010).

- Exercicio 3 do capítulo 7 do manual de Torvisco e Olías (2010).
- LISTAXE DE EXERCICIOS QUE SERÁN PROPOSTOS COMO TRABALLO PERSOAL FÓRA DA AULA
 - Fundación dunha sociedade anónima:
 - Exercicio 9 do capítulo 2 do manual de Fernández e Álvarez (2010).
 - Cuestionarios de avaliación dos capítulos 5 e 6 do manual de Torvisco e Olías (2010).
 - Achegas en cousa distinta a diñeiro:
 - Exercicio 7 e 8 do capítulo 3 do manual de Fernández e Álvarez (2010).
 - Accionistas morosos:
 - Exercicios 4 e 5 do capítulo 7 do manual de Torvisco e Olías (2010).
 - Exercicios 12, 13 e 14 do capítulo 3 do manual de Fernández e Álvarez (2010).
 - Exercicios que combinan todos ou parte dos contidos anteriores:
 - Exercicios do número 1 ao 8 do manual práctico de Romano e Cea (2010).

BIBLIOGRAFÍA

- FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, Fernando javier E ÁLVAREZ CARRIAZO, José Luis (2010): *Contabilidad de Sociedades (adaptada al nuevo PGC)* (3ª edición), Ed. Cef, Madrid.
- LEI 3/2009 do 3 de abril sobre modificacións estruturais das sociedades mercantís. Dispoñible no Boletín Oficial do Estado (www.boe.es).
- REAL DECRETO 1514/2007, do 16 de novembro, polo que se aproba o Plan Xeral de Contabilidade. Dispoñible no Boletín Oficial do Estado publicado o 20 de novembro de 2007 (www.boe.es)
- REAL DECRETO 1515/2007, do 16 de novembro, polo que se aproba o Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas e os criterios contables específicos para Microempresas. Dispoñible no Boletín Oficial do Estado publicado o 21 de novembro de 2007 (www.boe.es).
- ROMANO APARICIO, Javier E CEA GARCÍA, José Luis (2010): *Contabilidad de Sociedades (casos prácticos)* (6ª edición), Ed. Cef, Madrid.
- TEXTO REFUNDIDO DA LEI DE SOCIEDADES DE CAPITAL (TRLSC) aprobado polo Real Decreto 1/2010. Dispoñible no Boletín Oficial do Estado publicado o 3 de xullo de 2010 (www.boe.es).
- TORVISCO MANCHÓN, Beatriz E OLÍAS DE LIMA Y HERAS, Rosa (2010): *Fundamentos de contabilidad de sociedades*, Ed. Pirámide, Madrid.



Unha colección orientada a editar materiais docentes de calidade e pensada para apoiar o traballo do profesorado e do alumnado de todas as materias e titulacións da universidade



Impreso en papel 100% reciclado e libre de cloro



SERVIZO DE NORMALIZACIÓN LINGÜÍSTICA

