MA. ELENA MORALES

CONTABILIDAD de SOCIEDADES

Tercera edición

Mc Graw Hill Education

CONTABILIDAD DE SOCIEDADES

CONTABILIDAD DE SOCIEDADES

Tercera edición

Ma. Elena Morales Sánchez
División de Estudios Económico Administrativos
Universidad de Guanajuato

Mc Graw Hill Education

MÉXICO • BOGOTÁ • BUENOS AIRES • CARACAS • GUATEMALA • MADRID • NUEVA YORK
SAN JUAN • SANTIAGO • SAO PAULO • AUCKLAND • LONDRES • MILÁN • MONTREAL
NUEVA DELHI • SAN FRANCISCO • SINGAPUR • ST. LOUIS • SIDNEY • TORONTO

Director general México: Miguel Ángel Toledo Castellanos
Editor sponsor: Jesús Mares Chacón
Coordinadora editorial: Marcela I. Rocha Martínez
Editora de desarrollo: Karen Estrada Arriaga
Supervisor de producción: Zeferino García García

CONTABILIDAD DE SOCIEDADES
Tercera edición

Prohibida la reproducción total o parcial de esta obra,
por cualquier medio, sin la autorización escrita del editor.

DERECHOS RESERVADOS © 1998, 2007, 2013, respecto a la tercera edición por
McGRAW-HILL/INTERAMERICANA EDITORES, S.A. DE C.V.
Prolongación Paseo de la Reforma 1015, Torre A
Piso 17, Colonia Desarrollo Santa Fe,
Delegación Álvaro Obregón
C. P. 01376, México, D. F.
Miembro de la Cámara Nacional de la Industria Editorial Mexicana, Reg. Núm. 736

ISBN: 978-607-15-0983-3
ISBN: 970-10-4792-3 (edición anterior)

1234567890 2456789013

Impreso en México *Printed in Mexico*

Dedicatoria

A ti, Señor, de quien proviene todo bien.

In memoriam
María Sánchez de Morales,
mi querida e inolvidable mamá.

Con todo cariño a mis hermanos:
Guille, Conchita, Julio y Lyly.

A ti, hermano Julio, a quien debo
la elaboración del borrador
de mi texto.

A mi tía, Esperanza Morales.

Al licenciado Antonio Ramírez, por su asesoría
legal en apoyo de mi texto.

A Sandra, por su buena disposición para
colaborar en el texto.

A la Universidad de Guanajuato y, en
particular, a la Facultad de Contabilidad
y Administración, a la que he dedicado
la mayor parte de mi vida.

Contenido

ACERCA DE LA AUTORA XIII
PRESENTACIÓN XIV
INTRODUCCIÓN XV

CAPÍTULO 1 Sociedades mercantiles 1
Concepto y origen 2
Clasificación 3
De acuerdo con la Ley General de Sociedades Mercantiles 3
De acuerdo con su forma de constitución 4
De acuerdo con la responsabilidad de los socios 4
De acuerdo con el tipo de capital social 4
En atención a su nacionalidad 5
En atención a la doctrina jurídica 5
Resumen 6
Preguntas de repaso 7

CAPÍTULO 2 Contrato social 9
Concepto, características y atributos 10
Cláusula de exclusión 11
Resumen 16
Preguntas de repaso 18

CAPÍTULO 3 Capital social y capital contable 19
Capital social 20
Capital social *vs.* capital contable 21
Casos en que el capital social es mayor al contable 23
Casos en que el capital social es inferior al capital contable 25
Resumen 26
Preguntas de repaso 27
Problemas 27

CAPÍTULO 4 Reservas y fondos 29
Reservas y fondos 30
Concepto de reserva 30
Clasificación de las reservas 30
Fondos 31
Diferencias fundamentales entre reserva y fondo 31
Superávit 32
Crédito mercantil 34

Resumen 35
Preguntas de repaso 36

CAPÍTULO 5 Aplicación de utilidades 37
Utilidades retenidas y dividendos 38
Proyecto de aplicación de utilidades 38
Aspecto contable 40
Dividendos 41
Segregaciones virtuales de las utilidades retenidas 41
Estado de variaciones en el capital contable 42
Resumen 43
Preguntas de repaso 44
Problemas 44

CAPÍTULO 6 Sociedad anónima 47
Aspecto legal. Generalidades 48
Cuentas relativas al capital en las sociedades anónimas 49
Sociedades de capital fijo 49
Sociedades de capital variable 50
Aspecto legal de las acciones 55
Acciones preferentes 58
Acciones comunes 58
Acciones desertas 59
Acciones de goce 62
Acciones de trabajo 65
Bonos de fundador 67
Valor a la par, sobre la par y bajo la par 68
Emisión de acciones comunes sin valor nominal 69
Split de acciones 70
Reglas de valuación y presentación de las acciones 70
Reglas de valuación 70
Reglas de presentación 71
Presentación en el balance general 71
Resumen 71
Preguntas de repaso 74
Problemas 74

CAPÍTULO 7 Obligaciones 77
Aspecto legal de las obligaciones 78
Emisión de obligaciones 80
Descuento y prima en venta de obligaciones 80
Aspecto contable 81
Resumen 84
Preguntas de repaso 85
Problemas 86

CAPÍTULO 8 Sociedades de responsabilidad limitada 87
Aspecto legal 88
Aspecto contable 88
Cuentas peculiares para el registro del capital 88
Partes privilegiadas 90
Aportaciones suplementarias 90
Partes en mora 91
Amortización del capital 92
Resumen 97
Preguntas de repaso 98
Problemas 99

CAPÍTULO 9 Sociedad en comandita simple 101
Aspecto legal 102
Aspecto contable 102
Resumen 105
Preguntas de repaso 106
Problemas 106

CAPÍTULO 10 Sociedad en comandita por acciones 107
Aspecto legal 108
Aspecto contable 108
Asientos de apertura de una sociedad en comandita por acciones de capital fijo 108
Asientos de apertura de una sociedad en comandita por acciones de capital variable 110
Resumen 111
Preguntas de repaso 112
Problemas 112

CAPÍTULO 11 Sociedad en nombre colectivo 113
Aspecto legal 114
Aspecto contable 114
Cuentas especiales para registro de capital 114
Asientos de apertura de una sociedad en nombre colectivo de capital fijo 115
Asientos de apertura de una sociedad en nombre colectivo de capital variable 116
Resumen 119
Preguntas de repaso 120
Problemas 120

CAPÍTULO 12 Sociedad cooperativa 123
Concepto, análisis y proceso constitutivo 124
Características 124
Responsabilidad 124

Clasificación y aspectos diversos 125
Administración 125
Patrimonio 125
Aplicación de rendimiento 126
Resumen 129
Preguntas de repaso 130
Problemas 130

CAPÍTULO 13 Fusión y conversión de sociedades 133
Aspecto legal 134
Aspecto contable 134
Aspecto fiscal 135
Asientos para registrar la fusión 126
Asientos de cierre en los libros de cada una de las compañías 142
Conversión de sociedades 148
Resumen 151
Preguntas de repaso 152
Problemas 152
Apéndice del capítulo 13: Escisión de sociedades 154

CAPÍTULO 14 Disolución y liquidación de sociedades 163
Disolución 164
Concepto 164
Causas 164
Liquidación 165
Contabilidad de una sociedad en liquidación 167
Balance inicial de liquidación 167
Estado de realización y liquidación 167
Balance final de liquidación 168
Variantes en sociedades diferentes a la anónima 177
Sociedad en comandita 177
Liquidación con deficiente 178
Variantes en sociedades de personas y mixtas 187
Sociedad en nombre colectivo 187
Sociedades en comandita simple y por acciones 188
Sociedades cooperativas 190
Resumen 190
Preguntas de repaso 191
Problemas 192
Apéndice del capítulo 14: Consolidación de estados financieros 193

CAPÍTULO 15 Sociedades y asociaciones civiles 209
Sociedad civil 210
Aspecto legal 210
Aspecto fiscal 211

Aspecto contable 211
Administración de la sociedad civil 212
Disolución y liquidación de sociedades civiles 214
Asociaciones civiles 215
Aspecto fiscal 216
Actividades de las asociaciones civiles y su contabilización 218
Resumen 220
Preguntas de repaso 222
Problemas 222

CAPÍTULO 16 Asociación en participación 225
Aspecto legal 226
Concepto 226
Aspecto contable 226
Aspecto fiscal 228
Impuesto al Valor Agregado 228
Resumen 229
Preguntas de repaso 230
Problemas 230

CAPÍTULO 17 Asociaciones religiosas 231
Aspecto legal 232
Naturaleza, constitución y funcionamiento 232
Organización interna 234
Ingresos 235
Régimen patrimonial 235
Registros contables 236
Régimen fiscal 237
Estados financieros 240
Preguntas de repaso 242

Apéndice
Ejemplo de escritura constitutiva de una sociedad anónima 243
Ejemplo de un acta de asamblea ordinaria de accionistas 258
Ejemplo de un acta de asamblea extraordinaria de accionistas 260
Ejemplo de un acta de asamblea del consejo de administración 262

Bibliografía 263

Índice analítico 265

Acerca de la autora

María Elena Morales Sánchez fue la primera mujer egresada de la Universidad de Guanajuato en la carrera de contador público y en la maestría en administración; además, tiene una maestría en fiscal, en cuyo examen recepcional alcanzó el grado *Cum Laude*. Cuenta con varios cursos en su formación sobre gestión de proyectos, dictamen de estados financieros, análisis transaccional, liderazgo y desarrollo organizacional, entre muchos otros.

Hasta el 2008, fue socia fundadora y socia activa del Colegio de Contadores Públicos Santa Fe, en donde desempeñó diversas labores. Además, fue fundadora y presidenta del Consejo Directivo de Promoción Cívica Guanajuatense, A.C., durante dos periodos. También fue socia fundadora de la Asociación de Mujeres Universitarias, A.C., de la Escuela de Artes y Oficios para jóvenes sin educación formal y de la Guardería Participativa con el IMSS. Asimismo, se desempeñó como socia tesorera de Formación de la Joven Guanajuatense, A.C., y actualmente es socia y directora de la Mesa Redonda Panamericana de Guanajuato.

En el ámbito educativo ha ocupado los cargos de secretaria académica en la Escuela de Contabilidad y Administración, coordinadora del área de contabilidad y administración en la Escuela de Contabilidad y Administración, directora de la Facultad de Contabilidad y Administración de la Universidad de Guanajuato y directora regional de la Zona Centro Occidente.

En el sector gubernamental ha formado parte de la Junta Estatal de Agua Potable del Estado de Guanajuato, además de ser directora general de egresos del Gobierno del Estado de Guanajuato, coordinadora general de administración del Gobierno del Estado, secretaria de la Contraloría del Estado de Guanajuato y directora general del Sistema Estatal de Educación para la Vida y el Trabajo.

Tiene una amplia experiencia como catedrática en las asignaturas de contabilidad financiera, contabilidad de costos, auditoría, contabilidad de sociedades, contabilidad superior, seminario de tesis, matemáticas financieras, contabilidad administrativa y contabilidad gerencial.

Ha sido galardonada como "Profesora distinguida" por la Zona Centro Occidente de Contadores Públicos 1989 y le han otorgado los reconocimientos "Guanajuato educa con el ejemplo", concedido por el gobierno estatal; "Guanajuatense distinguida", entregado por el H. Ayuntamiento de Guanajuato, y la medalla "Padre Marcelino Mangas", proporcionada por la Universidad de Guanajuato.

Entre sus publicaciones destacan *Contabilidad de sociedades,* que ya va en su tercera edición, y *Apuntes de principios de contabilidad básica y de costos para alumnos de la maestría en administración, no contadores*.

Presentación

Esta obra está dirigida a los alumnos de la licenciatura de contaduría y tiene como principal atributo que está escrita con cariño y entrega. Esto lo he podido constatar porque conozco a la autora desde que se inició como catedrática de la Universidad de Guanajuato y, posteriormente, cuando fue designada como directora de la Escuela de Contaduría y Administración.

Siempre me impactó su personalidad, su liderazgo y amor a la juventud, así como la definición de sus creencias, que no oculta, y su gran espíritu de servicio a la universidad que la vio crecer, formarse y realizarse.

El presente libro permitirá a los estudiantes conocer las sociedades mercantiles, además de que presenta algo novedoso: incluye un capítulo especial donde se estudian en forma amplia las sociedades, las asociaciones civiles y las asociaciones religiosas. Este último tema generalmente era soslayado por los estudiantes y maestros por falta de una bibliografía que lo cubriera, por lo que esta obra viene a llenar esa carencia.

Asimismo, la forma en que presenta la técnica contable aplicada a las sociedades mercantiles, sociedades y asociaciones civiles, permiten al alumno estudiar estos temas y siembra en ellos la inquietud de continuar enriqueciendo sus conocimientos.

Felicito a la maestra Morales por esta obra, realizada en beneficio de la comunidad universitaria y a las personas que adquieren este libro porque rebasará sus expectativas.

C. P. Ma. Teresa Ayala Uribe†
Jefa de Contaduría y Administración
División de Contaduría

Introducción

Este libro está dirigido a los estudiantes de la carrera de contaduría pública, con el propósito de que aprendan de la manera más sencilla las disposiciones legales y la técnica contable aplicadas a las sociedades mercantiles, sociedades y asociaciones civiles.

Este esfuerzo va encaminado a despertar el interés de los alumnos de la licenciatura de contaduría pública para que apliquen, dentro del marco jurídico de la legislación mexicana, las opciones que existen para crear empresas, sus diferencias, ventajas y desventajas, así como la manera de fusionarlas, disolverlas y liquidarlas.

El texto incluye, además, todo lo relacionado con las acciones y las obligaciones como medios de financiamiento de las sociedades anónimas.

Se incluyen las sociedades y asociaciones civiles, así como la asociación en participación, como un corolario para que el alumno distinga entre las empresas que tienen el lucro como principal objetivo, de aquellas que persiguen el bienestar de los socios o un fin netamente altruista.

Se agrega un apéndice donde se presenta la escritura constitutiva de una sociedad anónima, así como los modelos de actas de asambleas, ordinaria, extraordinaria, y un modelo del acta de asamblea del consejo de administración, además del formato común de una acción.

CAPÍTULO 1

Sociedades mercantiles

Objetivo general

Que el alumno conozca los diferentes tipos de sociedades mercantiles que pueden existir en México desde el punto de vista legal.

Objetivos específicos

Al terminar este capítulo, el alumno será capaz de:

» Definir el concepto de sociedad mercantil.
» Enunciar el origen de las sociedades.
» Distinguir las diferentes formas de clasificar a las sociedades.
» Mencionar las peculiaridades de cada sociedad mercantil.
» Distinguir la diferencia entre las sociedades regulares e irregulares.
» Reconocer el alcance de la característica de *responsabilidad limitada*.
» Reconocer el alcance de la característica de *responsabilidad ilimitada*.

Concepto y origen

Se entiende por **sociedad mercantil** la unión de dos o más personas que aportan algo en común para un fin lícito determinado, obligándose a enterarse en forma recíproca de su actuación.

Las personas que se unen pueden ser:

- Personas físicas.
- Personas morales.
- Personas físicas y morales.

La **persona física**, llamada también *persona natural*, es todo hombre o mujer con capacidad de goce y de ejercicio.

La **persona moral** es una entidad formada por dos o más personas físicas para la realización de los fines colectivos, a la que el Derecho reconoce capacidad para tener derechos y obligaciones.

Las sociedades mercantiles son las que la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM) reconoce en su artículo 1o., fracciones I a VI. En su artículo 2o., primer párrafo, dice: "Las sociedades mercantiles inscritas en el Registro Público de Comercio tienen personalidad jurídica distinta de la de los socios…".

Las personas físicas o morales que se unen para formar la sociedad deberán aportar: efectivo, especie, conocimientos, trabajo o la combinación de lo anterior, buscando un fin lícito y preponderantemente económico.

Ha quedado consignado que incluso el hombre primitivo necesitó de sus congéneres para su subsistencia, ya que no es fácil comprender la vida social, aun en sus más rudimentarias formas, sin que aparezca el intercambio comercial.

McCurdy hace ver que ya el hombre del periodo neolítico no se conforma con adquirir efectos rudimentarios para sostener su vida. Por una parte, se procura piedrecillas que pulimenta como objetos ornamentales y tanto éstos como la cerámica se convierten pronto en elementos de comercio. McCurdy prueba su aserto haciendo ver que ciertas piedras que se obtienen sólo en lugares determinados se han hallado en sitios muy distantes.

Otros autores que han escrito acerca de los orígenes del hombre, los establecen en Asia pues, al volver los ojos a los primeros documentos de piedra, arcilla o papiro, encuentran que las más antiguas noticias que se tienen de la humanidad vienen del continente asiático, dentro del cual se hallan China, India y las penínsulas de Arabia y Asia Menor.

El comercio ha estado sujeto siempre a las contingencias de la guerra, y la guerra fue un estado casi permanente en la región que ocuparon los más importantes pueblos comerciales de los primeros tiempos.

Ahora bien, podríamos resumir en tres grandes etapas económicas el desarrollo de las sociedades mercantiles, a saber:

- Etapa comercial.
- Etapa industrial.
- Etapa financiera.

En la **etapa comercial** aparece la sociedad de personas en forma rudimentaria formada en su mayoría por parientes.

En la **etapa industrial** aparecen las sociedades de capitales.

En la **etapa financiera** la sociedad de capitales y, principalmente, la sociedad anónima, son las más sobresalientes.

Clasificación

Las sociedades mercantiles se clasifican de diferentes maneras, como lo muestra la figura 1.1.

Subsidiaria	Primero debe exigirse a la sociedad el cumplimiento de sus obligaciones y sólo en caso de que ésta no pueda cumplirlas total o parcialmente, se exigirá a los socios.
Solidaria	Cualquier tercero, después de agotar los recursos en contra de la sociedad, puede exigir responsabilidades indistintamente a cualquiera de los socios.
Limitada	Los socios responden únicamente con su aportación social, sin que tengan alguna responsabilidad adicional ante los acreedores de la propia sociedad cuando su aportación ha quedado íntegramente exhibida.
Ilimitada	Los socios responden no sólo por sus aportaciones, sino contando con su patrimonio personal.

Figura 1.1 Responsabilidades jurídicas de las sociedades, según su clasificación.

De acuerdo con la Ley General de Sociedades Mercantiles

El artículo 1o., de la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM) reconoce las siguientes especies de sociedades mercantiles:

- Sociedad en nombre colectivo.
- Sociedad en comandita simple.
- Sociedad de responsabilidad limitada.
- Sociedad anónima.
- Sociedad en comandita por acciones.
- Sociedad cooperativa.

Sociedad en nombre colectivo es aquella que existe bajo una razón social y en la que todos los socios responden, de modo subsidiario, ilimitada y solidariamente, de las obligaciones sociales.

Sociedad en comandita simple es la que existe bajo una razón social y se compone de uno o varios socios *comanditados* que responden, de manera subsidiaria, ilimitada y solidariamente, de las obligaciones sociales, y de uno o varios *comanditarios* que únicamente están obligados al pago de sus aportaciones.

Sociedad de responsabilidad limitada es la que se constituye entre socios que exclusivamente están obligados al pago de sus aportaciones, sin que las partes sociales puedan estar representadas por títulos negociables, a la orden o al portador, pues sólo serán cedibles en los casos y con los requisitos que establece la ley.

Sociedad anónima es la que existe bajo una denominación y se compone exclusivamente de socios cuya obligación se limita al pago de sus acciones.

Sociedad en comandita por acciones es la que se compone de uno o varios socios *comanditados* que responden, de manera subsidiaria, ilimitada y solidariamente, de las obligaciones sociales, y de uno o varios *comanditarios* que únicamente están obligados al pago de sus acciones.

De acuerdo con la Ley General de Sociedades Cooperativas, la **sociedad cooperativa** es una forma de organización social integrada por personas físicas con base en intereses comunes y en los principios de solidaridad, esfuerzo propio y ayuda mutua, con el propósito de satisfacer necesidades individuales y colectivas mediante la realización de actividades económicas de producción, distribución y consumo de bienes y servicios.

De acuerdo con su forma de constitución

- Sociedades de derecho (**regulares**).
- Sociedades de hecho (**irregulares**).

Sociedades regulares o **de derecho** son aquellas que, en el acto de su constitución, se han hecho constar en escritura pública y se han inscrito en el Registro Público de Comercio, cumpliendo con todos los requisitos que marca la ley.

Sociedades mercantiles irregulares o **de hecho** son aquellas que en el acto de su constitución han dejado de cumplir con alguna de las formalidades que marca la ley; es decir, se han creado y funcionan sin estar inscritas en el Registro Público de Comercio, o les falta algún otro requisito.

De acuerdo con la responsabilidad de los socios

- Sociedades de responsabilidad limitada.
- Sociedades de responsabilidad ilimitada.
- Sociedades de responsabilidad mixta.

Sociedades mercantiles de responsabilidad limitada son aquellas en las que los socios responden de las obligaciones sociales hasta por el monto de sus aportaciones. Algunos ejemplos son la sociedad anónima y la de responsabilidad limitada.

Sociedades mercantiles de responsabilidad ilimitada son aquellas en las que los socios responden de las obligaciones sociales hasta con su patrimonio personal, por ejemplo, la sociedad en nombre colectivo.

Sociedades mercantiles de responsabilidad mixta son las que se conforman con dos clases de socios: unos que responden de manera limitada y otros que lo hacen ilimitadamente de las obligaciones sociales. Un ejemplo es la sociedad en comandita simple.

De acuerdo con el tipo de capital social

- Sociedades de capital fijo.
- Sociedades de capital variable.

Se dice que una sociedad es de **capital fijo** cuando, para aumentar o reducir su capital social, debe cumplir los siguientes requisitos:

a) Celebrar asamblea extraordinaria.
b) Levantar acta de asamblea extraordinaria.
c) Protocolizar el acta.
d) Inscribir el acta en el Registro Público de Comercio.

Cuando una sociedad mercantil puede aumentar o reducir su capital social sin necesidad de llenar los requisitos anteriores, sin que pase del monto autorizado en caso de aumentos, o no menor del mínimo establecido por la ley, en caso de reducción, se dice que es de **capital variable**.

En atención a su nacionalidad

- Sociedades mexicanas.
- Sociedades extranjeras.

Son **sociedades mercantiles mexicanas** las que se constituyen de acuerdo con la Ley General de Sociedades Mercantiles y que tienen su domicilio social dentro de la República Mexicana.

Cuando no se reúnen estas características, se dice que las sociedades son **extranjeras**.

En atención a la doctrina jurídica

- Sociedades de personas.
- Sociedades de capitales.
- Sociedades mixtas.

Esta clasificación se detalla en la figura 1.2.

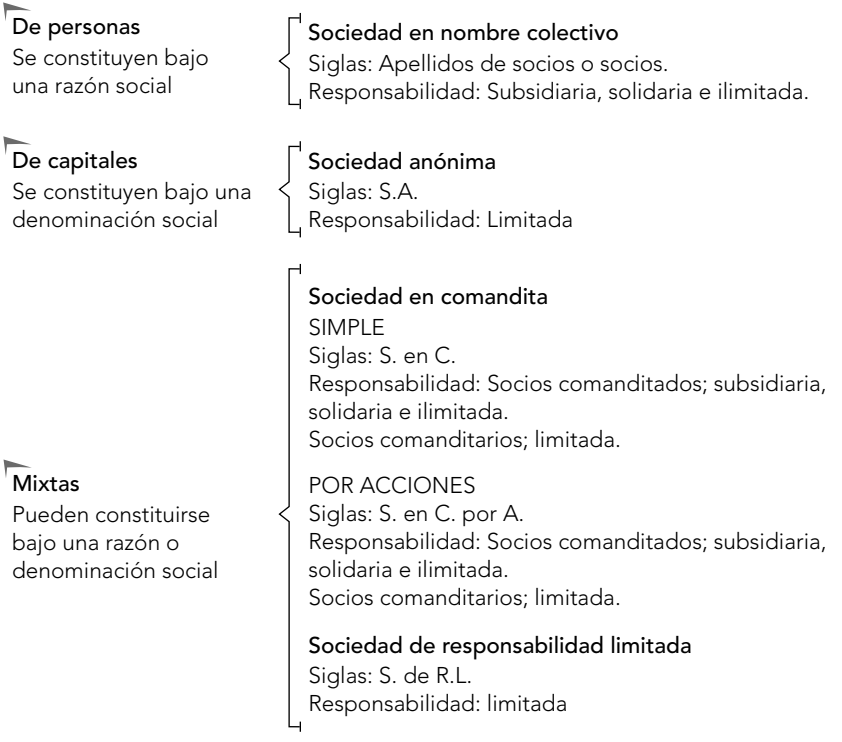

Figura 1.2 Clasificación de las sociedades mercantiles atendiendo a la doctrina y a su responsabilidad jurídica.

La LGSM distingue otra clasificación al referirse, en los casos de las sociedades en nombre colectivo, en comandita simple y de responsabilidad limitada, a las personas que las integran con el nombre de "socios", en tanto que se les denomina "accionistas" a las personas que integran la sociedad anónima y la sociedad en comandita por acciones. En el caso de la sociedad cooperativa, sus integrantes se denominan "cooperativistas".

A continuación se incluyen los artículos 87, 89, 207 y 210 de la LGSM:

> ***Artículo 87.*** Sociedad anónima es la que existe bajo una denominación y se compone exclusivamente de socios cuya obligación se limita al pago de sus acciones.
> ***Artículo 89.*** Para proceder a la constitución de una sociedad anónima se requiere:
>
> I. Que haya dos socios como mínimo y que cada uno de ellos suscriba una acción por lo menos;
> II. Que el contrato social establezca el monto mínimo del capital social y que esté íntegramente suscrito.
> III. Que se exhiba en dinero en efectivo, cuando menos 20% del valor de cada acción pagadera en numerario, y
> IV. Que se exhiba íntegramente el valor de cada acción que haya de pagarse, en todo o en parte, con bienes distintos del numerario.
>
> ***Artículo 207.*** La sociedad en comandita por acciones es la que se compone de uno o varios socios comanditados que responden de manera subsidiaria, ilimitada y solidariamente de las obligaciones sociales, y de uno o varios comanditarios que únicamente están obligados al pago de sus acciones.
> ***Artículo 210.*** La sociedad en comandita por acciones podrá existir bajo una razón social que se formará con los nombres de uno o más socios comanditados seguidos de las palabras "y compañía" u otros equivalentes, cuando en ellas no figuren los de todos. A la razón social o a la denominación, en su caso, se agregarán las palabras "sociedad en comandita por acciones" o su abreviatura "S. en C. por A.".

RESUMEN

Una sociedad mercantil es la unión de dos o más personas que aportan algo en común para un fin lícito determinado, obligándose a enterarse en forma recíproca de su actuación.

Las personas que se unen pueden ser:

- Personas físicas.
- Personas morales.
- Personas físicas y morales.

El hombre primitivo necesitó de los demás hombres para subsistir y entender la vida social. El hombre del periodo neolítico no se conforma con adquirir efectos rudimentarios, sino que se procura objetos ornamentales. Estos objetos, como la cerámica, se convierten en elementos de comercio. El comercio ha estado sujeto siempre a las contingencias de la guerra, y ésta fue un estado casi perenne en la región de los más importantes pueblos comerciales.

Las etapas económicas del desarrollo de las sociedades mercantiles son:

- Etapa comercial.
- Etapa industrial.
- Etapa financiera.

Las sociedades mercantiles se pueden clasificar así:

De acuerdo con la Ley General de Sociedades Mercantiles:

- Sociedad en nombre colectivo.
- Sociedad en comandita simple.
- Sociedad de responsabilidad limitada.
- Sociedad anónima.
- Sociedad en comandita por acciones.
- Sociedad cooperativa.

De acuerdo con su forma de constitución:

- Sociedades de derecho o regulares.
- Sociedades de hecho o irregulares.

De acuerdo con la responsabilidad de los socios:

- Sociedad de responsabilidad limitada.
- Sociedad de responsabilidad ilimitada.
- Sociedad de responsabilidad mixta.

De acuerdo con el tipo de capital social:

- Sociedad de capital fijo.
- Sociedad de capital variable.

En atención a su nacionalidad:

- Sociedades mexicanas.
- Sociedades extranjeras.

En atención a la doctrina jurídica:

- Sociedad de personas.
- Sociedad de capitales.
- Sociedades mixtas.

PREGUNTAS DE REPASO

1. Define el concepto de sociedad mercantil.
2. ¿Qué es una persona física?
3. ¿Qué se entiende por persona moral?
4. ¿Qué tipo de personas pueden formar una sociedad?
5. Describe, en términos generales, las etapas económicas del desarrollo de las sociedades mercantiles.
6. ¿Cómo se clasifican las sociedades de acuerdo con la LGSM?
7. De acuerdo con su constitución, ¿cómo pueden ser las sociedades?
8. De acuerdo con la responsabilidad de los socios, ¿cómo se clasifican las sociedades?

9. En atención al tipo de capital social, ¿cómo se clasifican las sociedades?
10. Atendiendo a su nacionalidad, ¿cómo pueden ser las sociedades?
11. ¿Cómo se clasifican las sociedades atendiendo a la doctrina jurídica?
12. Elabore un cuadro sinóptico conteniendo los elementos típicos de las sociedades que reconoce la LGSM.

CAPÍTULO

2

Contrato social

Objetivo general

Que el alumno conozca el concepto de contrato de sociedad mercantil, desde el punto de vista de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Objetivos específicos

Al terminar este capítulo, el alumno será capaz de:

» Resumir el contenido del contrato de sociedad.
» Comprender los atributos de la sociedad mercantil.
» Enunciar las cláusulas de exclusión.
» Mencionar los requisitos que exige la Secretaría de Relaciones Exteriores para la constitución de las sociedades mercantiles.
» Decir cuáles son las actividades económicas y sociedades que requieren resolución favorable de la comisión, a fin de que la inversión extranjera participe.

Concepto, características y atributos

Un **contrato de sociedad mercantil** es un convenio celebrado entre dos o más socios; dos o más accionistas; o bien, cinco o más cooperativistas, de acuerdo con la Ley General de Sociedades Mercantiles y la Ley General de Sociedades Cooperativas, respectivamente, mediante el cual aportan en efectivo, o en especie, conocimientos o trabajo para un fin lícito del cual se obligan en forma recíproca.

De acuerdo con la ley, el contrato de sociedad mercantil debe contener las siguientes **características**:

I. Los nombres, nacionalidad y domicilio de las personas físicas o morales que constituyan la sociedad;
II. El objeto de la sociedad;
III. Su razón social o denominación;
IV. Su duración, misma que podrá ser indefinida;
V. El importe del capital social;
VI. La expresión de lo que cada socio aporte en dinero o en otros bienes; el valor atribuido a éstos y el criterio seguido para su valorización. Cuando el capital sea variable, así se expresará, indicándose el mínimo que se fije;
VII. El domicilio de la sociedad;
VIII. La manera conforme a la cual haya de administrarse la sociedad y las facultades de los administradores;
IX. El nombramiento de los administradores y la designación de los que han de llevar la firma social;
X. La manera de hacer la distribución de las utilidades y pérdidas entre los miembros de la sociedad;
XI. El importe del fondo de reserva;
XII. Los casos en que la sociedad haya de disolverse anticipadamente;
XIII. Las bases para practicar la liquidación de la sociedad y el modo de proceder a la elección de los liquidadores, cuando no hayan sido designados anticipadamente.

Todos los requisitos anteriores y las demás reglas que se establezcan en la escritura sobre organización y funcionamiento de la sociedad constituirán los estatutos de la misma.

El contrato de sociedad mercantil debe inscribirse en el Registro Público de la Propiedad, sección Comercio, para que produzca efectos contra terceros. Antes de que se inscriba allí, el contrato de sociedad surtirá efectos entre los socios. Los terceros podrán aprovecharse de la existencia de la sociedad y de los términos del pacto social, aun cuando no haya sido registrada, pero la falta de registro no se les podrá oponer en su perjuicio.

Este contrato también puede ser bilateral o plurilateral, dependiendo de que intervengan dos o más socios o accionistas. También es oneroso el contrato porque los socios o accionistas o cooperativistas reciben provechos y gravámenes recíprocos.

Los **atributos** de la sociedad mercantil son:

- Nombre.
- Domicilio.
- Patrimonio.
- Capacidad de goce y ejercicio.

Nombre: El nombre que se da a la sociedad mercantil es propio y exclusivo, pudiendo conformarse con el nombre de todos los socios, con el de uno o más socios más las palabras "y Cía."; o con el nombre de persona separada, más la palabra "y Sucesores"; en este caso se dice que la sociedad existe *bajo una razón social*. Ejemplos: Carmen Alonso y Cía., S. en N. C.; Jorge Pelayo y Sucesores, S. de R. L.

También el nombre puede ser impersonal y objetivo, es decir, el nombre de alguna cosa, fin, actividad, idea, etc., y entonces se dice que la sociedad existe *bajo una denominación.* Ejemplos: Boni, S. A.; La Caldera, S. A.

Domicilio: Es el lugar donde la sociedad mercantil reside para los efectos legales; o sea, el municipio o lugar de la administración de dicha sociedad, por ejemplo, la ciudad de León, la ciudad de México, Guadalajara, etcétera.

Patrimonio: Es la suma de aportaciones en efectivo o en especie que efectúan los socios. Posteriormente se incrementa con nuevas aportaciones, utilidades, donativos, etc., o disminuye por retiros de los socios, pérdidas o siniestros.

Capacidad: Es la facultad que se posee para actuar y obligarse; puede ser de goce, de ejercicio y procesal.

La *capacidad de goce* en las **personas físicas** se adquiere con el nacimiento; la *de ejercicio* cumpliendo determinados requisitos como la mayoría de edad, estar en pleno uso de sus facultades mentales, etc., la *capacidad procesal* o facultad de ser sujeto de toda relación procesal.

Las **sociedades mercantiles,** al nacer jurídicamente, adquieren la capacidad de *goce,* de *ejercicio* y *procesal.*

Cláusula de exclusión

Toda sociedad mercantil, al constituirse legalmente, lleva a cabo los siguientes pasos:

1. Formular un proyecto del contrato social constitutivo.
2. Solicitar permiso para su constitución ante la Secretaría de Relaciones Exteriores.
3. Una vez obtenido el permiso, acudir ante un notario público y, conjuntamente con él, elaborar el contrato social definitivo.
4. Protocolizar ante notario público el contrato social.
5. Registrar e inscribir el contrato social en el Registro Público de Comercio.

Se considera de interés transcribir algunos artículos de la Ley de Inversión Extranjera:

Artículo 1o. La presente Ley es de orden público y de observancia general en toda la República. Su objeto es la determinación de reglas para canalizar la inversión extranjera hacia el país y propiciar que ésta contribuya al desarrollo nacional.

Artículo 2o. Para los efectos de esta Ley, se entenderá por:

I. Comisión: la Comisión Nacional de Inversiones Extranjeras;
II. Inversión extranjera:

a) La participación de inversionistas extranjeros, en cualquier proporción, en el capital social de sociedades mexicanas;
b) La realizada por sociedades mexicanas con mayoría de capital extranjero; y
c) La participación de inversionistas extranjeros en las actividades y actos contemplados por esta Ley.

III. Inversionista extranjero: a la persona física o moral de nacionalidad distinta a la mexicana y las entidades extranjeras sin personalidad jurídica;
IV. Registro: el Registro Nacional de Inversiones Extranjeras;
V. Secretaría: La Secretaría de Economía.
VI. Zona restringida: La faja del territorio nacional de cien kilómetros a lo largo de las fronteras y de cincuenta a lo largo de las playas, a que hace referencia la fracción I del artículo 27 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; y
VII. Cláusula de exclusión de extranjeros: El convenio o pacto expreso que forme parte integrante de los estatutos sociales, por el que se establezca que las sociedades de que se trate no admitirán directa ni indirectamente como socios o accionistas a inversionistas extranjeros, ni a sociedades con cláusula de admisión de extranjeros.

Artículo 3o. Para los efectos de esta Ley, se equipara a la inversión mexicana la que efectúen los extranjeros en el país con la condición de estancia de Residente Permanente, salvo aquélla realizada en las actividades contempladas en los Títulos Primero y Segundo de esta Ley.
Artículo 4o. La inversión extranjera podrá participar en cualquier proporción en el capital social de sociedades mexicanas, adquirir activos fijos, ingresar a nuevos campos de actividad económica o fabricar nuevas líneas de productos, abrir y operar establecimientos, y ampliar o relocalizar los ya existentes, salvo por lo dispuesto en esta Ley.

Las reglas sobre la participación de la inversión extranjera en las actividades del sector financiero contempladas en esta Ley, se aplicarán sin perjuicio de lo que establezcan las leyes específicas para esas actividades.

Para efectos de determinar el porcentaje de inversión extranjera en las actividades económicas sujetas a límites máximos de participación, no se computará la inversión extranjera que, de manera indirecta, sea realizada en dichas actividades a través de sociedades mexicanas con mayoría de capital mexicano, siempre que estas últimas no se encuentren controladas por la inversión extranjera.

CAPÍTULO II. De las actividades reservadas

Artículo 5o. Están reservadas de manera exclusiva al Estado las funciones que determinen las leyes en las siguientes áreas estratégicas:

I. Petróleo y demás hidrocarburos;
II. Petroquímica básica;
III. Electricidad;
IV. Generación de energía nuclear;
V. Minerales radiactivos;
VI. (Derogada)
VII. Telégrafos;
VIII. Radiotelegrafía;
IX. Correos;
X. Derogada;
XI. Emisión de billetes;
XII. Acuñación de moneda;
XIII. Control, supervisión y vigilancia de puertos, aeropuertos, helipuertos, y
XIV. Las demás que expresamente señalen las disposiciones legales aplicables.

Artículo 6o. Las actividades económicas y sociedades que se mencionan a continuación, están reservadas de manera exclusiva a mexicanos o a sociedades mexicanas con cláusula de exclusión de extranjeros:

I. Transporte terrestre nacional de pasajeros, turismo y carga, sin incluir los servicios de mensajería y paquetería.
II. Comercio al por menor de gasolina y distribución de gas licuado de petróleo;
III. Servicios de radiodifusión y otros de radio y televisión, distintos de televisión por cable;
IV. (Se deroga)
V. Instituciones de banca de desarrollo, en los términos de la Ley de la materia, y
VI. La prestación de los servicios profesionales y técnicos que expresamente señalen las disposiciones legales aplicables.

La inversión extranjera no podrá participar en las actividades y sociedades mencionadas en el presente artículo directamente, ni a través de fideicomisos, convenios, pactos sociales o estatutarios, esquemas de piramidación, u otro mecanismo que les otorgue control o participación alguna, salvo por lo dispuesto en el Título Quinto de esta Ley.

CAPÍTULO III. De las actividades y adquisiciones con regulación específica

Artículo 7o. En las actividades económicas y sociedades que se mencionan a continuación la inversión extranjera podrá participar en los porcentajes siguientes:

I. Hasta 10% en:

Sociedades cooperativas de producción;

II. Hasta 25% en:

a) Transporte aéreo nacional;
b) Transporte en aerotaxi, y
c) Transporte aéreo especializado;

III. Hasta 49% en:

a) (Derogado);
b) (Derogado);
c) (Derogado);
d) (Derogado);
e) Instituciones de seguros;
f) Instituciones de fianzas;
g) Casas de cambio;
h) Almacenes generales de depósito;
i) (Derogado);
j) (Derogado);
k) (Derogado);
l) Sociedades a las que se refiere el artículo 12 bis de la Ley del Mercado de Valores;
m) (Derogado);
n) (Derogado);
o) Administradora de fondos para el retiro;
p) Fabricación y comercialización de explosivos, armas de fuego, cartuchos, municiones y fuegos artificiales, sin incluir la adquisición y utilización de explosivos para actividades industriales y extractivas, ni la elaboración de mezclas explosivas para el consumo de dichas actividades;
q) Impresión y publicación de periódicos para circulación exclusiva en territorio nacional;

r) Acciones serie "T" de sociedades que tengan en propiedad tierras agrícolas, ganaderas y forestales;
s) Pesca en agua dulce, costera y en la zona económica exclusiva, sin incluir acuacultura;
t) Administración portuaria integral;
u) Servicios portuarios de pilotaje a las embarcaciones para realizar operaciones de navegación interior en los términos de la ley de la materia;
v) Sociedades navieras dedicadas a la explotación comercial de embarcaciones para la navegación interior y de cabotaje, con excepción de cruceros turísticos y la explotación de dragas y artefactos navales para la construcción, conservación y operación portuaria;
w) Suministro de combustibles y lubricantes para embarcaciones y aeronaves y equipo ferroviario, y
x) Sociedades concesionarias en los términos de los artículos 11 y 12 de la Ley Federal de Telecomunicaciones.

Los límites para la participación de inversión extranjera señalados en este artículo, no podrán ser rebasados directamente, ni a través de fideicomisos, convenios, pactos sociales o estatutarios, esquemas de piramidación, o cualquier otro mecanismo que otorgue control o una participación mayor a la que establece, salvo por lo dispuesto en el Título Quinto de esta Ley.

Artículo 8o. Se requiere resolución favorable de la comisión para que la inversión extranjera participe en un porcentaje mayor a 49% en las actividades económicas y sociedades que se mencionan a continuación.

I. Servicios portuarios a las embarcaciones para realizar sus operaciones de navegación interior, como remolque, amarre de cabos y lanchaje;
II. Sociedades navieras dedicadas a la explotación de embarcaciones exclusivamente en tráfico de altura.
III. Sociedades concesionarias o permisionarias de aeródromos de servicio público;
IV. Servicios privados de educación preescolar, primaria, secundaria, media superior, superior y combinados;
V. Servicios legales;
VI. Sociedades de información crediticia;
VII. Instituciones calificadoras de valores;
VIII. Agentes de seguros;
IX. Telefonía celular;
X. Construcción de ductos para la transportación de petróleo y sus derivados; y
XI. Perforación de pozos petroleros y de gas.
XII. Construcción, operación y explotación de vías férreas que sean vía general de comunicación, y prestación del servicio público de transporte ferroviario.

TÍTULO TERCERO

De las sociedades. De la constitución y modificación de sociedades

Artículo 15. La Secretaría de Economía autorizará el uso de las denominaciones o razones sociales con las que pretendan constituirse las sociedades. Se deberá insertar en los estatutos de las sociedades que se constituyan, la cláusula de exclusión de extranjeros o el convenio previsto en la fracción I del artículo 27 Constitucional.

Artículo 16. El procedimiento referido en el artículo anterior, se aplicará para sociedades constituidas que cambien su denominación o razón social.

Las sociedades que modifiquen su cláusula de exclusión de extranjeros por la de admisión, deberán notificarlo a la Secretaría de Relaciones Exteriores, dentro de los treinta días hábiles siguientes a dicha modificación.

Si estas sociedades son propietarias de bienes inmuebles ubicados en la zona restringida destinados a fines no residenciales, deberán dar el aviso a que se refiere la fracción I del artículo 10 de esta ley, dentro del plazo previsto en el párrafo anterior.

Artículo 16 A. Las solicitudes a que se refieren los artículos 15 y 16 de esta ley deberán ser resueltas por la Secretaría de Economía, dentro de los dos días hábiles inmediatos siguientes al de su presentación.

TÍTULO CUARTO

De la inversión de personas morales extranjeras

Artículo. 17. Sin perjuicio de lo establecido en los tratados y convenios internacionales de los que México sea parte, deberán obtener autorización de la Secretaría:

I. Las personas morales extranjeras que pretendan realizar habitualmente actos de comercio en la República, y
II. Las personas a que se refiere el artículo 2736 del Código Civil para el Distrito Federal en materia común, y para toda la República en materia federal, que pretendan establecerse en la República y que no estén reguladas por leyes distintas a dicho Código.

Artículo 17 A. La autorización a que se refiere el artículo anterior, se otorgará cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que dichas personas comprueben que están constituidas de acuerdo con las leyes de su país;
b) Que el contrato social y demás documentos constitutivos de dichas personas no sean contrarios a los preceptos de orden público establecidos en las leyes mexicanas, y
c) En el caso de las personas a que se refiere la fracción I del artículo anterior, que se establezcan en la República o tengan en ella alguna agencia o sucursal; o, en el caso de las personas a que se refiere la fracción II del artículo anterior, que tengan representante domiciliado en el lugar donde van a operar, autorizado para responder de las obligaciones que contraigan.

Toda solicitud que cumpla con los requisitos mencionados, deberá otorgarse dentro de los quince días hábiles siguientes a la fecha de su presentación. Concluido dicho plazo sin que se emita resolución, se entenderá aprobada.

La Secretaría deberá remitir a la Secretaría de Relaciones Exteriores una copia de las solicitudes y de las autorizaciones que otorgue con base en este artículo.

TÍTULO SÉPTIMO

Del Registro Nacional de Inversiones Extranjeras

Artículo 31. El Registro no tendrá carácter público, y se dividirá en las secciones que establezca su reglamento, mismo que determinará su organización, así como la información que deberá proporcionarse al propio registro.

Artículo 32. Deberán inscribirse en el registro:

I. Las sociedades mexicanas en las que participen, incluso a través de fideicomiso.

a) La inversión extranjera;
b) Los mexicanos que posean o adquieran otra nacionalidad y que tengan su domicilio fuera del territorio nacional, o
c) La inversión neutra;

II. Quienes realicen habitualmente actos de comercio en la República Mexicana, siempre que se trate de:

a) Personas físicas o morales extranjeras, o
b) Mexicanos que posean o adquieran otra nacionalidad y que tengan su domicilio fuera del territorio nacional, y

III. Los fideicomisos de acciones o partes sociales, de bienes inmuebles y de inversión neutra, por virtud de los cuales se deriven derechos en favor de la inversión extranjera o de mexicanos que posean o adquieran otra nacionalidad y que tengan su domicilio fuera del territorio nacional.

La obligación de inscripción correrá a cargo de las personas físicas o morales a que se refieren las fracciones I y II y, en el caso de la fracción III, la obligación corresponderá a las instituciones fiduciarias. La inscripción deberá realizarse dentro de los 40 días hábiles contados a partir de la fecha de constitución de la sociedad o de participación de la inversión extranjera; de formalización o protocolización de los documentos relativos de la sociedad extranjera; o de constitución del fideicomiso respectivo u otorgamiento de derechos de fideicomisario en favor de la inversión extranjera.

RESUMEN

El contrato social es un convenio celebrado entre dos o más socios, dos o más accionistas, cinco o más cooperativas, de acuerdo con la Ley General de Sociedades Mercantiles y la Ley General de Sociedades Cooperativas mediante el cual aportan en efectivo, o en especie, conocimientos o trabajos para un fin lícito.

Algunas características que debe contener el contrato de sociedad son:

- Nombres, nacionalidad y domicilio de las personas físicas o morales que constituyan la sociedad.
- Su razón social o denominación.
- El objeto de la sociedad.
- Su duración.
- El importe del capital social.
- La aportación de los socios en dinero o en especie. Cuando el capital sea variable, así se expresará, indicándose el mínimo fijado.
- El domicilio de la sociedad.
- La manera de administrar la sociedad y las facultades de los administradores.
- El nombramiento de los administradores y la designación de los que han de llevar la firma social.
- Cómo hacer la distribución de las utilidades y pérdidas entre los socios.
- El importe de los fondos de reserva.

- Casos de disolución anticipada.
- Bases para practicar la liquidación y el modo de elegir a los liquidadores.

El contrato de sociedades debe inscribirse en el Registro Público de la Propiedad, sección Comercio. El contrato puede ser bilateral si intervienen dos o más socios o accionistas; también es oneroso pues los socios reciben provechos y gravámenes.

Los atributos de la sociedad mercantil son:

- Nombre.
- Domicilio.
- Patrimonio.
- Capacidad de goce, de ejercicio y procesal.

Los pasos para constituir legalmente una sociedad mercantil son:

- Formular proyecto del contrato social constitutivo.
- Solicitar permiso de constitución a la Secretaría de Relaciones Exteriores.
- Elaborar contrato social definitivo ante un notario público y protocolizarlo.
- Registrar e inscribir el contrato social en el Registro Público de Comercio.

A continuación se resumen algunos artículos relacionados con la Ley de Inversión Extranjera:

Artículo 1o. Determina las reglas para canalizar la inversión extranjera hacia el país, contribuyendo al desarrollo nacional.
Artículo 2o. Define conceptos como:

- Comisión.
- Inversión extranjera.
- Inversionista extranjero.
- Registro.
- Secretaría.
- Zona restringida.
- Cláusula de exclusión de extranjeros.

Artículo 3o. Se considera inversión mexicana la que efectúen los extranjeros en el país con calidad de inmigrados.
Artículo 4o. La inversión extranjera podrá participar en cualquier proporción en el capital social mexicano, adquirir activos fijos, fabricar nuevas líneas de productos y operar establecimientos.
Artículo 5o. Están reservadas al Estado las funciones de las siguientes estrategias:

- Petróleo y demás hidrocarburos.
- Petroquímica básica.
- Electricidad.
- Generación de energía nuclear.
- Minerales radiactivos.
- Comunicación vía satélite, telégrafos, correos y radiotelegrafía.
- Emisión de billetes y acuñación de moneda.
- Control, supervisión y vigilancia de puertos, aeropuertos y helipuertos.

Artículo 6o. Actividades económicas y sociedades reservadas exclusivamente a mexicanos o a sociedades mexicanas con cláusula de exclusión de extranjeros.

Artículo 7o. Participación en las actividades económicas y sociedades de la inversión extranjera.
Artículo 8o. Se requiere de resolución favorable de la Comisión para que la inversión extranjera participe en un porcentaje mayor a 49% en actividades como:

- Servicios portuarios.
- Sociedades navieras dedicadas a la explotación de embarcaciones exclusivamente en tráfico de altura.
- Administración de terminales aéreas.
- Servicios privados de educación en todos sus niveles.
- Servicios legales.
- Sociedades de información crediticia.
- Instituciones calificadoras de valores.
- Agentes de seguros.
- Telefonía celular.
- Construcción de ductos para la transportación de petróleo y sus derivados.
- Perforación de pozos petroleros y de gas.
- Construcción, operación y explotación de vías férreas que sean vía general de comunicación, y prestación del servicio público de transporte ferroviario.

PREGUNTAS DE REPASO

1. Indica los atributos de la sociedad mercantil.
2. ¿En qué consiste la cláusula de exclusión de extranjeros?
3. ¿Qué se requiere para que una sociedad quede formalmente constituida?
4. Indica un mínimo de seis datos que deba contener el contrato social.
5. ¿Ante quién debe registrarse el contrato social para que quede formalmente registrado?
6. ¿Qué artículo de la Ley de Inversión Extranjera indica las actividades en las que sólo pueden existir socios mexicanos?
7. ¿Qué significa contrato oneroso?
8. ¿Qué indica la ley en relación con los extranjeros que pretenden formar parte de una sociedad mercantil?
9. ¿Quién otorga los permisos para constituir una sociedad mercantil?
10. ¿A qué hace referencia el artículo 5o. del Capítulo II de la Ley de Inversión Extranjera?
11. Si un extranjero que forma parte de una sociedad mercantil invoca en su beneficio las leyes de su país, ¿a qué se expone de acuerdo con la cláusula de extranjería?

CAPÍTULO

3

Capital social y capital contable

Objetivo general

Que el alumno aprenda las diferentes acepciones de la palabra capital en relación con las sociedades mercantiles.

Objetivos específicos

Al terminar este capítulo, el alumno será capaz de:

» Distinguir los conceptos de capital exhibido, capital autorizado, capital suscrito, capital contable, capital fijo y capital variable.
» Mencionar los diferentes casos en que el capital social puede ser mayor al capital contable.
» Manejar los diferentes casos en que el capital social es inferior al capital contable.
» Presentar el capital contable dentro del balance, aplicando cada uno de los diferentes casos.

Capital social

El artículo 6o., de la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM), en su fracción VI, indica que la escritura constitutiva deberá contener "la expresión de lo que cada socio aporte en dinero o en otros bienes; el valor atribuido a éstos y el criterio seguido para su valorización". Los diferentes conceptos de capital se muestran en la figura 3.1 y se detallan en seguida.

Capital suscrito	Es el importe por el cual los socios se comprometen a aportar. Esta circunstancia se hace constar en la escritura constitutiva.
Capital exhibido	Es el importe del capital que los socios han pagado en dinero o en especie. Constituye la parte liquidada del capital social o capital suscrito.
Capital no exhibido	Es el capital suscrito que aún no ha sido pagado por los socios.
Capital social fijo	Es el capital social que no puede ser modificado sin antes haber reformado los estatutos sociales.
Capital social	Suma de las aportaciones a que se obligan los socios. Debe estar consignado en la escritura constitutiva.
Capital contable	Diferencia que existe de activo menos pasivo.
Capital autorizado	Capital máximo que puede emitir una sociedad de capital variable y cuyo límite debe fijarse en la escritura constitutiva.
Capital social variable	Es la parte del capital autorizado y que puede ser aumentado o disminuido, sin necesidad de modificar la escritura social.
Capital emitido	Es la parte del capital autorizado cuyas acciones pueden ser suscritas.
Capital no emitido	Es la parte del capital autorizado y cuyas acciones aún no han sido suscritas.

Figura 3.1 Conceptos de capital.

En el libro *Estudio contable de sociedades*, del C. P. Guillermo S. Paz, se lee lo siguiente: "Se entiende por capital social la cantidad que se han comprometido a aportar las personas físicas o morales que forman la sociedad".

Capital social. Es también la suma de aportaciones a que se obligan los socios.

La LGSM autoriza a las sociedades a constituirse bajo el régimen de *capital fijo* o *variable*. La ley marca en algunos tipos de sociedades el mínimo de capital con el que deberán operar.

Tratándose de las sociedades bajo el régimen de capital variable, la escritura social deberá contener además de lo previsto en el artículo 6o., de la LGSM, el capital autorizado, el suscrito y el exhibido en el momento de su constitución, así como la forma y términos en que deba pagarse la parte insoluta.

Capital exhibido. Es el que se cubre en efectivo o en especie y puede ser todo o parte del capital social. El capital exhibido será igual al capital social cuando éste haya sido liquidado en su totalidad, y será inferior cuando no haya sido pagado totalmente. El capital exhibido nunca puede ser mayor que el capital social.

Capital autorizado. Sólo se puede mencionar este tipo de capital en las sociedades que se hubiesen constituido bajo el régimen de capital variable. Representa el máximo de capital al que pueden llegar las sociedades sin necesidad de modificar su escritura constitutiva. Este capital puede o no estar totalmente suscrito, pero cuando menos debe estar *colocado* el mínimo que marca la ley en cada tipo de sociedades, o el que indique la propia escritura.

Capital emitido. Es la parte del capital autorizado cuyas acciones pueden ser suscritas.

Capital no emitido. Es la parte del capital autorizado y cuyas acciones aún no han sido suscritas.

Capital suscrito. Este capital es el que se han comprometido a pagar los socios o accionistas en una sociedad de capital variable. En una sociedad constituida bajo el régimen de capital fijo, el capital suscrito es igual al capital social.

Capital contable. Es la diferencia entre el activo y el pasivo de la empresa. Es decir, la diferencia entre los bienes y derechos de la compañía y sus obligaciones. Este capital lo forman diversas cuentas de naturaleza acreedora o deudora, por lo que no está representado por una sola cuenta como en el caso de la contabilidad de una persona física.

Capital fijo. Es el capital social que no podrá ser modificado a menos que se tenga que cambiar la escritura social y seguir todos los trámites como si fuera por primera vez a constituirse.

Capital variable. Es el que se puede aumentar o disminuir en cualquier época, siempre y cuando se llenen los requisitos que establecen el contrato social y la ley.

Capital social *vs.* capital contable

El capital social puede ser **mayor** al capital contable en los casos siguientes:

- Cuando el capital social no está totalmente exhibido (**pagado**).
- Cuando haya habido pérdidas acumuladas no reembolsadas por los socios o accionistas.
- Cuando haya habido utilidades, pero que éstas sean inferiores al monto del capital pendiente de exhibir.
- Cuando existan exhibiciones pendientes y haya habido pérdidas.

El capital social es **inferior** al contable en los siguientes casos:

- Cuando el capital social esté totalmente exhibido y haya habido utilidades acumuladas no distribuidas entre los socios o accionistas.
- Cuando no estando exhibido totalmente el capital social, haya habido utilidades y éstas sean superiores a las exhibiciones pendientes.

Los diversos conceptos de capital que intervienen en una sociedad de capital variable se muestran en la figura 3.2.

Capital social fijo	Igual a	Capital social		
Capital social	Puede ser o no igual a	Capital suscrito		
Capital suscrito	Igual a	Capital exhibido	Más	Capital no exhibido
Capital contable	Igual a	Capital exhibido	Más o menos	Superávit o déficit
Capital exhibido	Igual a	Capital suscrito	Menos	Capital no exhibido
Capital autorizado	Igual a	Capital emitido	Más	Capital no emitido
Capital emitido	Igual a	Capital autorizado	Menos	Capital no emitido
Capital no emitido	Igual a	Capital autorizado	Menos	Capital emitido
Capital suscrito	Igual a	Capital exhibido	Más	Capital no exhibido
Capital exhibido	Igual a	Capital suscrito	Menos	Capital no exhibido
Capital contable	Igual a	Capital exhibido	Más o menos	Superávit o déficit

Figura 3.2 Diferentes conceptos de capital que intervienen en una sociedad de capital fijo.

EJEMPLOS PRÁCTICOS

La Sociedad X, S. A. de C. V., se constituye con un capital de $250 000.00.

Esta sociedad, una vez que queda conformada conforme a la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM), emite la cantidad de $150 000.00. Del importe del capital emitido, los socios suscriben el monto de $120 000.00. Del importe del capital suscrito, los socios exhiben $35 000.00.

Con los datos anteriores se determinan los conceptos de capital como sigue:

Capital solicitado y autorizado	$250 000.00
Capital emitido	$150 000.00
Capital suscrito	$120 000.00
Capital exhibido	$ 35 000.00

Con los datos anteriores se formaría el **capital contable** en la siguiente forma:

Capital autorizado	$250 000.00
menos: capital no emitido	100 000.00
Capital emitido	$150 000.00
menos: acciones en tesorería no suscritas	30 000.00
Capital suscrito	$120 000.00
menos: capital no exhibido	85 000.00
Capital exhibido	$ 35 000.00

Si la sociedad fuera de capital fijo, no existiría el concepto de capital autorizado y el **capital contable** se formaría así:

Capital social suscrito	$120 000.00
menos: capital no exhibido	85 000.00
Capital exhibido	$ 35 000.00

Casos en que el capital social es mayor al contable

Primer caso. Por no estar exhibido totalmente el capital social.

Se constituye la Sociedad *M* con fecha 1 de enero de 200X.

En la escritura social se presentan, entre otras, las siguientes disposiciones:

- El capital social es de $300 000.00.
- Se aporta 50% en el momento de su constitución.
- Se exhibirá 50% en los próximos dos años, cubriendo 25% al final de cada año.

Con los datos anteriores se presenta el **capital contable** como sigue:

Capital social	$300 000.00
menos: capital no exhibido	150 000.00
Capital exhibido	$150 000.00

Como puede observarse, el capital contable resulta inferior al social y las exhibiciones pendientes son a cargo de los socios o accionistas según el tipo de sociedad de que se trate.

Segundo caso. El capital contable resulta inferior al capital social por haber tenido pérdidas que no fueron reembolsadas por los socios o accionistas.

La Cía. Lyly, constituida el 1 de enero de 200X con un capital social totalmente pagado de $200 000.00, y que al 31 de diciembre terminó su primer ejercicio social, resintió una pérdida de $25 000.00 que se reflejó en un aumento de pasivo. Su estado de situación financiera al 31 de diciembre de 200X sería:

Estado de situación financiera de la Cía. Lyly al 31 de diciembre de 200X				
ACTIVO		**PASIVO**		
Diversas cuentas de activo	$200 000.00	Diversas cuentas de pasivo		$25 000.00
		CAPITAL		
		Capital social	$200 000.00	
		menos: pérdida	25 000.00	175 000.00
Suma: activo	$200 000.00	Suma: pasivo y capital		$200 000.00

Tercer caso. El capital contable sigue siendo inferior al capital social cuando, no obstante que se hubiesen obtenido utilidades, éstas sean inferiores al monto del capital social pendiente de exhibir.

La Cía. *M* se constituyó el 1 de enero de 200X con un capital social de $500 000.00, del que se exhibió 50% de inmediato y el resto se pagará en la forma que acuerde la junta de socios o la asamblea general de accionistas, según el caso.

Al 31 de diciembre del mismo año, la sociedad obtuvo una utilidad de $50 000.00 que se vio reflejada en un incremento en el activo de $120 000.00 y un aumento del pasivo por $70 000.00.

De acuerdo con esta información, el estado de situación financiera de la sociedad al 31 de diciembre quedaría como sigue:

Estado de situación financiera de la Cía. M, S. A., al 31 de diciembre de 200X				
ACTIVO		**PASIVO**		
Diversas cuentas de activo	$370 000.00	Diversas cuentas de pasivo		$70 000.00
		CAPITAL		
		Capital social	$500 000.00	
		menos: capital no exhibido	250 000.00	
		Capital exhibido	$250 000.00	
		Utilidades	50 000.00	300 000.00
Total	$370 000.00	Total		$370 000.00

Cuarto caso. Cuando existan exhibiciones pendientes y además hubo pérdidas.

La Cía. *M*, S. A., constituida el 1 de abril de 200X, con un capital social de $600 000.00, del que se exhibió 60% solamente, tuvo pérdidas por $40 000.00 en el primer año de su ejercicio social, lo que afectó su estado de situación financiera con un aumento de activo por $50 000.00 y el pasivo por $90 000.00, quedando como sigue:

Estado de situación financiera de la Cía. M, S. A., al 31 de marzo de 200X				
ACTIVO		**PASIVO**		
Diversas cuentas de activo	$410 000.00	Diversas cuentas de pasivo		$ 90 000.00
		CAPITAL		
		Capital social	$600 000.00	
		menos: capital no exhibido	$240 000.00	
		Capital exhibido	$360 000.00	
		menos: Pérdida del ejercicio	$40 000.00	$320 000.00
Total	$410 000.00	Total		$410 000.00

Casos en que el capital social es inferior al capital contable

Primer caso. El capital social está totalmente exhibido, pero hubo utilidades no distribuidas entre los socios o accionistas. Vea el siguiente ejemplo.

La Cía. *M*, S. A., se constituyó el 1 de febrero de 200X con un capital social de $900 000.00 que fue íntegramente pagado. Al finalizar el ejercicio social obtuvo una utilidad de $120 000.00 que se reflejó en un aumento de activo por $200 000.00 y un aumento de pasivo por $80 000.00.

A continuación se presenta el estado de situación financiera de la sociedad:

Estado de situación financiera de la Cía. M al 31 de enero de 200X				
ACTIVO		**PASIVO**		
Diversas cuentas de activo	$1 100 000.00	Diversas cuentas de pasivo		$ 80 000.00
		CAPITAL		
		Capital social	$900 000.00	
		más: utilidad del ejercicio	120 000.00	1 020 000.00
Total	$1 100 000.00	Total		$1 100 000.00

Aquí se puede observar que el capital contable fue de $1 020 000.00, en tanto su capital social sigue siendo de $900 000.00.

Segundo caso. El capital contable puede ser mayor que el capital social, cuando estando éste parcialmente exhibido existan utilidades acumuladas superiores a la parte que falta por exhibir.

La Cía. Lyly, S. A., se constituyó el 1 de enero de 200X, con un capital social de $600 000.00, del que se exhibieron $540 000.00 que representan 90% del total. Al final del año hubo una utilidad de $100 000.00 que se reflejó en un incremento de su activo por $120 000.00 y $20 000.00 de pasivo, quedando el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 200X como sigue:

Estado de situación financiera de la Cía. Lyly, S. A., al 31 de diciembre de 200X				
ACTIVO		**PASIVO**		
Diversas cuentas de activo	$660 000.00	Diversas cuentas de pasivo		$20 000.00
		CAPITAL		
		Capital social	$600 000.00	
		menos: Capital no exhibido	60 000.00	
		Capital exhibido	$540 000.00	
		más: Utilidades del ejercicio	100 000.00	640 000.00
Total	$660 000.00	Total		$660 000.00

Aquí también podemos ver que el capital social de $600 000.00, no obstante que está parcialmente exhibido, se ve incrementado porque la utilidad resultó más alta que la parte pendiente de exhibir, lo cual hace que el capital contable resulte mayor que el social.

RESUMEN

La escritura constitutiva deberá contener la expresión de lo que cada socio aporte en dinero o en bienes; el valor de éstos y el criterio de su valoración (LGSM, artículo 6, fracción VI).

La LGSM autoriza a las sociedades a constituirse bajo el régimen de capital fijo o variable, y en su escritura constitutiva deben contener el capital autorizado, el suscrito y el exhibido, así como la forma en que se pagará.

Los diversos conceptos de capital son:

- Capital exhibido.
- Capital autorizado.
- Capital emitido.
- Capital no emitido.
- Capital suscrito.
- Capital contable.
- Capital fijo.
- Capital variable.

El capital social es mayor que el capital contable cuando:

- El capital social no está totalmente exhibido.
- Haya pérdidas acumuladas no reembolsadas por los socios o accionistas.
- Haya utilidades, siendo éstas inferiores al monto del capital pendiente de exhibir.
- Existan exhibiciones pendientes y hubiera pérdidas.

Es inferior en los siguientes casos:

- Cuando el capital social esté totalmente exhibido, habiendo utilidades acumuladas no distribuidas.
- Cuando no estando exhibido totalmente el capital social haya utilidades y sean superiores a las exhibiciones pendientes.

PREGUNTAS DE REPASO

1. ¿Cómo se denomina la cantidad que se comprometen a aportar las personas físicas o morales que forman una sociedad?
2. ¿Bajo qué régimen de capital las sociedades pueden tener un máximo de capital sin necesidad de modificar su escritura constitutiva?
3. ¿Qué es capital suscrito?
4. El capital social puede ser mayor al capital contable en cuatro diferentes casos. ¿A qué se refiere el tercer caso?
5. ¿Puede ser mayor el capital contable al social habiendo exhibiciones pendientes? De ser afirmativa su respuesta, ¿en qué caso?
6. Defina el concepto de capital social.
7. ¿Cuándo el capital exhibido es igual al capital social?
8. En una sociedad de capital variable, ¿cómo se denomina al capital que se han comprometido a pagar los socios o accionistas?
9. ¿Cómo se denomina el capital que no puede ser modificado a menos que se cambie la escritura social?
10. Cuando existan exhibiciones pendientes y haya habido pérdidas, ¿cómo es el capital social respecto del contable? ¿A qué caso se refiere?

PROBLEMAS

Resuelve los siguientes problemas:

I. Determina el capital contable con los siguientes datos:

Capital social autorizado	$500 000.00
Capital emitido	300 000.00
Capital suscrito	240 000.00
Capital exhibido	140 000.00

II. La sociedad Sisa, S. A., fue constituida el 1 de febrero de 200X con un capital social autorizado de $1 000 000.00, del que se suscribieron $500 000.00 habiéndose cubierto 20% de inmediato en efectivo. Al 31 de diciembre del mismo año la sociedad obtuvo una utilidad de $50 000.00 que se reflejó en un incremento en el activo de $200 000.00 y un aumento del pasivo de $150 000.00. ¿Cómo quedaría su estado de situación financiera al 31 de diciembre? ¿En qué caso estaría el capital contable?

III. El capital autorizado importó $500 000.00, el capital emitido $300 000.00, el capital suscrito $200 000.00 y el capital exhibido $90 000.00. Determina el capital contable.

IV. La compañía Tellcom, S. A., fue constituida el 6 de febrero de 200X con un capital social totalmente pagado de $400 000.00. Al 5 de febrero de 200X1, terminado su primer ejercicio social, resintió una pérdida de $100 000.00 que se reflejó en una disminución del activo de $20 000.00 y un aumento del pasivo por $80 000.00. Se pide presentar el estado de situación financiera al 5 de febrero de 200X1 e indicar en qué caso quedaría.

CAPÍTULO

4

Reservas y fondos

Objetivo general

Que el alumno conozca las diferentes clases de reservas y fondos, la clasificación del superávit y sus características.

Objetivos específicos

Al terminar este capítulo, el alumno será capaz de:

» Distinguir entre el concepto de reserva y el de fondo.
» Mencionar la clasificación de las reservas y la forma de constituirlas.
» Enunciar las características de los fondos.
» Señalar las peculiaridades del superávit ganado y del superávit de capital.
» Definir el concepto de crédito mercantil.

Reservas y fondos

Concepto de reserva

Las reservas son cuentas complementarias de capital con saldo acreedor, que se crean e incrementan en forma estimada para prever contingencias futuras y representan segregaciones virtuales, por lo que no hay una salida real de fondos.

Por lo anterior se puede decir que las reservas tienen en común las siguientes características:

- Son cuentas complementarias de capital.
- Invariablemente tienen saldo acreedor.
- Constituyen una separación de utilidades.
- Se crean o incrementan para prever contingencias futuras.

Son *cuentas complementarias de capital* y se presentan dentro del estado de situación financiera.

Son *invariablemente de saldo acreedor* porque su naturaleza así lo determina. Cuando se trata de las que complementan a las cuentas de activo, se presentan restándolas; por ejemplo: cuentas por cobrar *menos* estimación para cuentas de cobro dudoso. En cambio, si es provisión de pasivo o de capital, se sumarán a las respectivas cuentas de su grupo.

Son *separación de utilidades* porque al constituirse, o incrementarse, no originan salidas de efectivo o la constitución de un pasivo exigible, sino que sólo afectan a los resultados o a las utilidades disminuyéndolas por este concepto.

Se *crean o incrementan estimativamente para prever contingencias futuras* y así evitar un quebranto económico a la empresa por no haber sido previsora.

Clasificación de las reservas

Las reservas de capital son realmente *retenciones de utilidades*, las cuales sirven para prever cualquier contingencia que podría traer como secuela la disminución del capital social de la empresa.

Las reservas de capital pueden ser las siguientes:

- **Reservas de capital obligatorias.** El artículo 20 de la LGSM establece lo siguiente:

  > De las utilidades netas de toda sociedad deberá separarse anualmente el cinco por ciento como mínimo, para formar el fondo de reserva, hasta que importe la quinta parte del capital social. El fondo de reserva deberá ser reconstituido de la misma manera cuando disminuya por cualquier motivo. A esta reserva la denominamos **reserva legal**.

Dentro de las reservas de carácter obligatorio podemos considerar además de la que marque la ley, las que resulten de los acuerdos emanados de la escritura social.

- **Reservas de capital voluntarias.** Son las retenciones de utilidades que acuerda la asamblea general de socios o accionistas, sin que tenga que existir una disposición expresa de la ley o en la escritura social.

  Dentro de las reservas de capital voluntarias podemos mencionar, entre otras:

- Reserva de previsión.
- Reserva de contingencia.

- Reserva para dividendos.
- Reserva para fluctuaciones de moneda extranjera.

En síntesis, las reservas de capital llevarán los nombres que fije la ley; el contrato social, las asambleas generales de socios o accionistas formarán el superávit ganado y de capital.

También, de acuerdo con su origen o incremento, las reservas de capital son las que se constituyen o incrementan con cargo a las utilidades de la empresa; es decir, son retenciones del superávit ganado y de capital. Entre otras, tenemos la reserva legal y la de previsión.

Fondos

Los fondos son cuentas de balance invariablemente con saldo deudor, que representan una segregación real de fondos para invertirlos con fines específicos. He aquí sus características principales:

- Son cuentas de balance.
- Invariablemente tienen saldo deudor.
- Representan una inversión real.

Son *cuentas de balance* porque figuran en este estado financiero.

Invariablemente tienen saldo deudor porque la naturaleza de su saldo debe ser deudor, ya que representan activos destinados por la empresa a un fin determinado.

Los fondos son *inversiones reales* de efectivo.

Los fondos que provienen de activo son los que se crean o incrementan para tener una inversión a fin de utilizarla cuando sea necesario. Un ejemplo es el fondo para adquisición de maquinaria.

Los fondos que representan inversiones son provisiones de pasivo; en general se crean y se incrementan por alguna disposición contenida en los convenios que se hayan celebrado, sobre todo con los sindicatos, y que hayan dado por origen la creación tanto de la provisión de pasivo como del fondo correspondiente. Como ejemplo tenemos la provisión para jubilaciones del personal, que se crea conjuntamente con su fondo para reserva de jubilaciones y que servirá para liquidar al personal cuando sea necesario.

Los fondos que tienen por origen las reservas de capital también se crean o se incrementan teniendo como base la reserva correspondiente; por ejemplo, la reserva reguladora de dividendos que hace posible la creación del fondo para la reserva de dicho nombre.

Cabe aclarar que el saldo deudor del fondo podrá ser igual o inferior a la reserva relativa, pero nunca mayor que el saldo acreedor de dicha reserva.

Diferencias fundamentales entre reserva y fondo

- La reserva tiene invariablemente saldo acreedor, en tanto que el fondo tiene saldo deudor.
- La reserva representa una separación de utilidades; es decir, su creación o incremento no implican la disminución de un activo o el aumento de un pasivo, en tanto que el fondo es una inversión real que origina una disminución de activo, con el aumento de otro activo que sólo podrá utilizarse para el fin que fue creado.

En resumen diremos que las reservas y los fondos tienen como propósito principal el fortalecimiento de la empresa con la previsión de contingencias futuras.

Superávit

Como se expuso en el capítulo 3, el capital contable resulta mayor que el capital social cuando existen utilidades acumuladas. Estas utilidades se clasifican, de acuerdo con su procedencia, en:

Superávit ganado. Son las ganancias provenientes de las operaciones normales de las empresas, es decir, de aquellas que son el objeto de su explotación. Por ejemplo, las utilidades que obtiene el comerciante por la venta de su mercancía; el profesionista, por el servicio que ofrece a sus clientes; el banco, por los préstamos que otorga, etc. Sus características son:

1. Proviene de las operaciones normales de la empresa.
2. Debe figurar en el estado de resultados del ejercicio que se genere.
3. Puede, o no, estar aplicado para fines específicos.
4. Está sujeto a repartirse entre los socios o accionistas una vez que se llenen los requisitos que establece el contrato social.
5. Son utilidades que se han realizado.
6. Puede ser distribuido entre los propietarios de la empresa sin ninguna restricción, después de haber retenido el importe de 5% para la formación de la reserva legal.
7. Las reservas que se establezcan en el contrato social.
8. También es conveniente recordar que este superávit ganado proviene de aumentos en el activo o disminución del pasivo y que este aumento, o disminución, es real y no estimado.

Superávit de capital. Es el que obtienen las empresas por operaciones ajenas a la explotación objeto del negocio, o sea, las que provienen de fuentes ajenas al objetivo económico de la empresa, como: revaluaciones, ingresos, prima en venta de acciones, etc. Sus características:

1. No proviene de las operaciones normales de la empresa.
2. Puede, o no, figurar en el estado de resultados.
3. En algunos casos se podrá distribuir entre los socios o accionistas, pero en otros no es posible su distribución sino hasta que la sociedad se liquida.
4. En ocasiones es una utilidad que aún no se ha realizado, como en el caso de la revaluación de los activos no circulantes.

Las diferencias entre ambos tipos de superávit se muestran en la figura 4.1.

	Superávit ganado	Superávit de capital
Proviene de las operaciones propias del giro de la empresa	Sí	No
Figura en el estado de resultados	Sí	A veces
Puede distribuirse entre los socios o accionistas	Sí	No siempre
Son utilidades reales o estimadas	Reales	En ocasiones estimadas

Figura 4.1 Diferencias entre superávit ganado y superávit de capital.

El superávit de capital puede provenir de varias fuentes, entre las que se encuentran: ventas de activo fijo; premios, rifas y loterías; ingresos, subsidios, revaluación de activos fijos y venta de acciones con prima.

Ventas de activo fijo. Este superávit de capital se obtiene cuando el activo fijo que se realiza resulta con un valor superior a su valor neto en libros. Existen dos criterios desde el punto de vista contable:

1. Que realmente haya una ganancia por el diferencial entre el ingreso y el valor neto del activo.
2. Que la "ganancia" resultante en la venta se deba a una depreciación calculada en exceso (acelerada) y, en ese caso, deberá ajustarse la supuesta utilidad al superávit ganado de ejercicios anteriores, ya que éstos se afectaron por el cargo en exceso a los resultados por la depreciación del activo fijo.

Premios, rifas y loterías. Cuando se utilizan los fondos de la empresa para adquirir boletos y participar en este tipo de eventos, sí se sale beneficiado; es decir, si en los sorteos se sale premiado, el importe del premio menos el desembolso que se hizo para adquirirlo será un superávit de capital y podrá ser distribuido entre los socios o accionistas.

Superávit por ingresos. Este superávit proviene de algún ingreso de la empresa por personas extrañas a la sociedad o por algún socio o accionista. El ingreso se puede recibir en efectivo o en especie (muebles o inmuebles) que pasan a formar parte del activo fijo de la empresa beneficiada.

En algunos estados de la República Mexicana se ha seguido la política de donar terrenos para que se instalen industrias nuevas y necesarias que vengan a servir como fuentes de trabajo en la entidad. En otras ocasiones son los mismos particulares quienes hacen la donación para beneficio de la economía del lugar; en ambos casos, estos ingresos constituyen utilidades para la empresa porque aumentan su patrimonio sin haber aportado nuevas cantidades. Sin embargo, estas utilidades no son repartibles ni figuran en el estado de resultados, sino directamente en un renglón del capital contable, por lo que habrá de destinársele una cuenta especial.

Superávit por subsidios. Al beneficio percibido por las empresas gracias a la ayuda sistemática de personas ajenas a la sociedad, consistente en refacciones para la explotación objeto de la empresa o por dejar de pagar las mismas por recibir el perdón para dejar de hacerlo, se denomina *subsidio*. Los subsidios pueden ser otorgados por el gobierno federal, por los gobiernos locales o por particulares. En el caso del gobierno federal se da como ejemplo el subsidio que recibe la empresa para el pago de los derechos de importación de una mercancía.

Superávit por revaluación de activos fijos. Este superávit proviene de las revaluaciones que se hacen en las partidas que forman el activo fijo tangible, como edificios, maquinaria, equipo de transporte, etc. Las revaluaciones pueden provenir por aumentos reales en los bienes o por avalúos que provengan de peritos calificados y registrados.

Si el origen de la revaluación del activo fijo se debiera a que en ejercicios anteriores la depreciación se registró en exceso, es decir, que los cargos a los costos del periodo se hubieran incrementado por este concepto, en este caso la revaluación es realmente un ajuste al superávit ganado de ejercicios anteriores, y no sería superávit de capital.

Superávit por venta de acciones con prima. Cuando la empresa vende sus acciones que forman parte de su capital a un valor superior al real, entendiéndose por éste el que resulta de dividir el capital contable de una empresa entre el número de acciones suscritas, decimos que se ha obtenido una *prima* en la venta de acciones. Si el valor de mercado sólo supera al valor nominal, en ese caso al excedente se le denomina *aportación adicional* al capital y no se consideraría superávit de capital.

Figura 4.2 División de utilidades (superávit).

Crédito mercantil

Se entiende por crédito mercantil el exceso, o **plus-valor,** que tiene una empresa en relación con otras similares, originada por su ubicación, confianza y calidad de su clientela, productos, prestigio y su buena administración financiera.

Al crédito mercantil también se le conoce con los siguientes nombres:

- Plus-valor mercantil.
- Guante mercantil.
- Fama mercantil.
- Preferencia mercantil.

Cabe hacer notar que contablemente sólo se puede registrar el crédito mercantil cuando se haya adquirido; es decir, que se haya pagado en el momento de la compra o fusión de una empresa.

La cuenta de crédito mercantil es de activo fijo intangible sujeta a amortización y se calcula dividiendo el importe pagado del mismo, entre su vida legal o económica, según la que sea más baja.

Desde el punto de vista fiscal, la amortización por este concepto no es deducible.

RESUMEN

Las reservas son cuentas de balance con saldo acreedor, las cuales prevén contingencias futuras y representan segregaciones virtuales, por lo que no hay una salida real de fondos. Se mencionan sus características:

- Son cuentas de balance porque se presentan en este estado financiero.
- Son de saldo acreedor. Si son cuentas complementarias se presentan restando a las cuentas de activo que complementan.
- Son segregaciones virtuales porque al constituirse, o incrementarse, no originan salida de efectivo, sino que afectan a las utilidades, disminuyéndolas.
- Se crean o incrementan estimativamente para prever contingencias futuras.

Las reservas se clasifican de acuerdo con la contingencia que prevén en lo siguiente:

- Estimación complementaria de activo.
- Provisión de pasivo.
- Reservas de capital, que pueden ser:
- Reserva de capital obligatorio.
- Reserva de capital voluntario, que a su vez puede ser:
- Reserva de previsión.
- Reserva de contingencia.
- Reserva de dividendos.
- Reserva para fluctuaciones de moneda extranjera.

Las reservas de capital, de acuerdo con su origen, se constituyen o se incrementan con cargo a la utilidad de la empresa; o sea, son retenciones del superávit ganado o de capital.

Los fondos son cuentas de balance con saldo deudor, representan una segregación real de fondos para invertirlos con fines específicos; cuando provienen de estimaciones complementarias de activo se incrementan o se crean a fin de tener una inversión para ser utilizada. El saldo deudor del fondo podrá ser inferior a la reserva de capital, pero nunca mayor que su saldo acreedor. Las diferencias fundamentales entre reserva y fondo son:

- La reserva tiene saldo acreedor, en tanto que el fondo lo tiene deudor.
- La creación o incremento de un pasivo no implica la disminución de un activo o aumento de capital; por su parte, el fondo es una inversión real que origina disminución de activo con el aumento de otro activo que sólo podrá utilizarse para el fin que fue creado.

Las reservas y los fondos tienen como propósito el fortalecimiento de la empresa con la previsión de contingencias futuras.

El superávit se clasifica de acuerdo con su procedencia en:

- **Superávit ganado**

Características:

- Proviene de operaciones normales de la empresa.
- Debe figurar en el estado de resultados.
- Está sujeto a repartirse entre los socios o accionistas una vez que se llenen los requisitos que establece el contrato social.

- Son utilidades que se realizaron.
- Se pueden distribuir entre los propietarios de la empresa sin ninguna restricción después de haber retenido 5% para formar la reserva legal.
- La reserva se establece en el contrato social.

- **Superávit de capital**

Características:

- No proviene de operaciones normales de la empresa.
- Puede, o no, figurar en el estado de resultados.
- Se podrá distribuir entre los socios o accionistas, pero en otros no es posible su distribución sino hasta que la sociedad se liquide.

El superávit de capital puede provenir de diversas fuentes, como son:

- Ventas de activo fijo.
- Premios, rifas y loterías.
- Ingresos.
- Subsidios.
- Por revaluación de activos fijos.
- Venta de acciones con prima.

El crédito mercantil es el exceso o plus-valor que tiene una empresa con otras similares, originada por su ubicación, confianza y calidad de su clientela, prestigio y por su buena administración financiera. Se registra cuando se adquiere o cuando se ha pagado en el momento de la compra o fusión de la empresa.

PREGUNTAS DE REPASO

1. Define el concepto de *reserva*.
2. Cita las características de las reservas.
3. De acuerdo con la contingencia que prevén, ¿cómo se clasifican las reservas?
4. ¿Qué nombre recibe la reserva de ley que prevé el artículo 20 de la LGSM?
5. ¿Quiénes pueden autorizar la creación o incremento de las reservas voluntarias?
6. Si son cuentas de balance, con saldo deudor y representan la inversión real de una reserva, decimos que se trata de: _____.
7. ¿Puede ser mayor el saldo del fondo que el de la reserva relativa?
8. ¿Cuál es el propósito principal que persiguen tanto el fondo como la reserva?
9. Si la "ganancia" resultante en la venta de activo fijo se debe a una depreciación calculada en exceso, ¿se le considera superávit de capital o deberá ajustarse al superávit ganado? Sustenta tu respuesta.
10. ¿Qué es la aportación adicional tratándose de la venta de acciones?
11. Define el concepto de *superávit de capital*.
12. Indica las principales características del superávit de capital.
13. Da un ejemplo de superávit de capital y uno de superávit ganado.
14. ¿Qué se requiere para que exista prima en venta de acciones?
15. Indica las diferencias entre reserva y fondo.
16. Da un ejemplo de reserva de capital.

CAPÍTULO

5

Aplicación de utilidades

Objetivo general

Que el alumno aprenda a formular el proyecto de aplicación de utilidades, cuando éstas se generan en un periodo contable.

Objetivos específicos

Al terminar este capítulo, el alumno será capaz de:

» Resumir el contenido del artículo 19 de la LGSM.
» Mencionar el procedimiento para proceder al reparto de utilidades.
» Preparar el proyecto de aplicación de utilidades.
» Registrar los asientos contables que se desprenden del proyecto de aplicación de utilidades.
» Elaborar el estado de utilidades retenidas.

Utilidades retenidas y dividendos

El artículo 19 de la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM) menciona que:

> La distribución de utilidades sólo podrá hacerse después de que hayan sido debidamente aprobados por la asamblea de socios o accionistas los estados financieros que las arrojen. Tampoco podrá hacerse distribución de utilidades mientras no hayan sido restituidas o absorbidas mediante aplicación de otras partidas del patrimonio, las pérdidas sufridas en uno o varios ejercicios anteriores, o haya sido reducido el capital social.
>
> Cualquier estipulación en contrario no producirá efecto legal, y tanto la sociedad como sus acreedores podrán repetir por los anticipos o reparticiones de utilidades hechas en contravención de este artículo, contra las personas que las hayan recibido, o exigir su reembolso a los administradores que las hayan pagado, siendo unas y otras mancomunadas y solidariamente responsables de dichos anticipos y reparticiones.

De lo anterior se desprende que, para proceder al reparto de utilidades, se deben seguir los siguientes pasos:

1. Que existan estados financieros que las muestren (estado de resultados).
2. Que lo acuerden en asamblea de socios, accionistas o cooperativistas.
3. Que se apliquen a las pérdidas anteriores en caso de que existieran.

De acuerdo con el artículo 20, de las utilidades deberá separarse anualmente 5% para formar el fondo de reserva.

Es conveniente señalar que el reparto de utilidades debe hacerse después de que se determine el importe del Impuesto Sobre la Renta que corresponda, así como las demás disposiciones de carácter fiscal a que se haga acreedora la sociedad.

Los dividendos representan las utilidades repartidas a los accionistas por una sociedad. El consejo de administración es el que acuerda y decreta el pago de dividendos y decide cuándo pueden hacerse efectivos. Los dividendos podrán ser pagados en efectivo, en otros activos, o con acciones de la propia sociedad.

Los dividendos pagados en efectivo son los más comunes y normalmente se señalan como una cantidad de pesos por acción de capital. Por ejemplo, una sociedad podrá decretar un dividendo de $1.00 por cada una de sus acciones comunes en circulación. Si así lo hiciera, el poseedor de 200 acciones habría de recibir $200.00. Respecto a si conviene o no repartir dividendos, los directores lo deciden con base en el efectivo disponible.

Proyecto de aplicación de utilidades

En general, el proyecto de aplicación de utilidades se inicia con el remanente que exista de ejercicios anteriores, adicionándole la utilidad neta después de impuestos y demás cargas fiscales a que dé lugar. A esta suma se le deducirá el importe de las aplicaciones obligatorias que tenga que hacer la sociedad para dar cumplimiento a lo establecido por la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM) y la escritura social, y finalmente las aplicaciones que se sugieran a la asamblea, quedando en algunas ocasiones un remanente que, por lo común, se deja en la cuenta de ganancias retenidas o utilidades por aplicar.

Una vez aprobado el proyecto de aplicación de utilidades por la asamblea general de accionistas o de socios, habrá necesidad de registrar en libros esta aplicación y, como consecuencia de

ello, las utilidades se convierten en reservas de capital o en pasivos exigibles a corto plazo a cargo de la sociedad.

En el primer caso, las reservas de capital, ya sean obligatorias o voluntarias, siguen formando parte del capital contable de la empresa, en tanto que, cuando las utilidades se aplican al pago de dividendos, honorarios, gratificaciones, etc., dejan de formar parte del capital contable, quedando disminuido en la parte correspondiente a dicha aplicación.

En la figura 5.1 se presenta un modelo de proyecto de aplicación de utilidades por el ejercicio de 200X, que fue aprobado por la asamblea general de accionistas, dando efecto a las aplicaciones acordadas por dicha asamblea.

Cía. Lyly, S. A. de C. V.

Proyecto de aplicación de utilidades por el ejercicio de 200X, que propone el H. Consejo de Administración a la consideración de la Asamblea General de Accionistas, que deberá tener verificativo el 1 de marzo de 200X.

Utilidad neta del ejercicio según estado de pérdidas y ganancias		$2 000 000.00
Menos:		
Aplicaciones obligatorias		
Reservas de capital		
5% para reserva legal	$100 000.00	
10% para reserva de previsión	200 000.00	
Pasivo		
5% para honorarios a consejeros y comisario	100 000.00	400 000.00
Remanente a disposición de la asamblea		$1 600 000.00
Menos:		
Aplicaciones voluntarias		
El H. Consejo propone un dividendo para las acciones comunes series A, B y C (20 000) la cantidad de $50.00 por acción	1 000 000.00	
Gratificaciones a funcionarios y empleados	25 000.00	1 025 000.00
Remanente para ejercicios posteriores		$575 000.00

Guanajuato, Gto., a 27 de febrero de 200X.

Consejo de administración

Presidente	**Presidente**
Consejo de Administración	Consejo de Vigilancia

Figura 5.1 Modelo de proyecto de aplicación de utilidades.

De ese modelo podríamos resumir que todo proyecto de aplicación de utilidades consta de tres partes:

1. Encabezado, destinado a:
   a) Nombre de la sociedad.
   b) Denominación de un proyecto de aplicación de utilidades.
   c) Periodo que comprende el ejercicio social.
2. Cuerpo, destinado a:
   a) Remanente de ejercicios anteriores, si los hubiera.
   b) Utilidad del presente ejercicio.
   c) Propuesta de aplicación de las utilidades, comenzando por las reservas de ley, las estatutarias y las contractuales, terminando con las utilidades por pagar.
   d) Remanente para el ejercicio siguiente.
3. Pie, destinado a:
   a) Nombre y firma del presidente del consejo de administración.
   b) Nombre y firma del presidente del consejo de vigilancia.

Aspecto contable

Con base en el proyecto de aplicación de utilidades presentado antes, a continuación se presentan los asientos contables a que da lugar:

–1–

Utilidad neta del ejercicio (después de ISR y PTU)		
Utilidades por aplicar	$ 2 000 000.00	
Asiento para traspasar la utilidad del ejercicio una vez aprobado el proyecto de aplicación		$ 2 000 000.00

–2–

Utilidad por aplicar	$ 1 425 000.00	
Reserva legal		$ 100 000.00
Reserva de previsión		200 000.00
Honorarios a consejeros y comisario por pagar		100 000.00
Gratificaciones por pagar		25 000.00
Utilidades por pagar		1 000 000.00
Asiento para registrar la aplicación de las utilidades.		

–3–

Utilidades por pagar	$ 1 000 000.00	
Impuestos por pagar		$ 490 000.00
Bancos		510 000.00
Para cubrir el pago de dividendos a los accionistas, reteniendo el ISR correspondiente.		

Dividendos

Dividendos pagados del superávit de capital

Las leyes no permiten que el superávit de capital y las primas en aportación se devuelvan a los accionistas bajo la forma de dividendos. Sin embargo, se separan las aportaciones de los accionistas a fin de que los dividendos puedan ser cargados a ciertas cuentas. La elección de las cuentas precisas de capital a las que una sociedad puede cargar los dividendos, depende de las leyes del estado en donde tenga su asentamiento la empresa.

Por esta razón, el consejo de administración deberá recibir asesoría legal antes de autorizar que se cargue algún dividendo a la cuenta de prima en venta de acciones.

Dividendos en acciones

Consisten en la distribución de las acciones comunes de una sociedad entre sus accionistas comunes, sin recibir nada a cambio. Lo anterior se lleva a cabo a fin de dar a los accionistas su participación en las utilidades retenidas, sin distribuir efectivo u otros activos de la sociedad.

Un dividendo en efectivo reduce tanto los activos como el capital contable. En el dividendo en acciones se distribuyen acciones en la propia compañía en lugar de efectivo, lo cual evita la salida de efectivo y no repercute en el capital contable, pues sólo implica la transferencia de las utilidades retenidas al capital social.

Segregaciones virtuales de las utilidades retenidas

Cuando una sociedad se expande reteniendo utilidades a través de las reservas correspondientes, éstas se invierten en equipo, planta, inventarios, mobiliario, etc. Es posible que algunos socios o accionistas no comprendan esto y, al conocer la utilidad reflejada en los estados financieros, reclamen dividendos, los cuales no se podrán cubrir debido a que las reservas de capital se encuentran invertidas. Ante esta situación, algunas empresas acostumbran hacer segregaciones de las utilidades retenidas para informar a sus socios, o accionistas, que estas cantidades no están destinadas al pago de dividendos. Corresponde al consejo de administración acordar tales segregaciones de las utilidades, las cuales se presentarían como se ve en la figura 5.2.

Capital contable		
Capital social		$10 000 000.00
Utilidades retenidas		
Reserva para ampliación de la planta	$400 000.00	
Reserva para capital de trabajo	500 000.00	
Reserva para pago de obligaciones	150 000.00	
Total de utilidades aplicadas a reservas	1 050 000.00	
Pendiente de aplicación	700 000.00	
Total de utilidades retenidas		1 750 000.00
Total de capital aportado y capital retenido		$11 750 000.00

Figura 5.2 Presentación de utilidades.

Las segregaciones reales de las utilidades retenidas podrán ser voluntarias o establecerse mediante contrato. Las utilidades retenidas y segregadas para la ampliación de la empresa, o para capital de trabajo, constituyen ejemplos de segregaciones virtuales voluntarias porque son tomadas discrecionalmente por el consejo de administración, el cual podrá revocar su decisión en cualquier momento y destinar el importe de dichas segregaciones virtuales a las utilidades retenidas pendientes de aplicación.

Si el fin para el que se hizo una segregación virtual de utilidades ya se hubiera alcanzado, no existe razón para seguir con la cuenta de reserva, por lo que habrá de transferirse a la cuenta de "utilidades retenidas" no aplicadas. Por ejemplo, cuando se haya ampliado la planta, no habrá necesidad de mantener la cuenta de reserva para ampliación de la planta, por lo que su saldo se trasladaría al de "utilidades retenidas".

Estado de variaciones en el capital contable

El estado de variaciones en el capital contable,* junto con el balance general, el estado de resultados y el estado de cambios en la posición financiera, se presenta normalmente al finalizar cada periodo contable.

En el estado de variaciones en el capital contable se muestran todos los cambios realizados en las utilidades retenidas de una empresa durante el año, como se muestra en la figura 5.3.

Cía. Lyly, S. A. de C. V. Estado de variaciones en el capital contable que termina el 31 de diciembre de 200X		
Utilidades retenidas pendientes de aplicación:		
Saldo de utilidades por aplicar al 1 de enero de 200X		$358 000.00
más: Utilidad neta		128 800.00
Suma		$486 800.00
Deducciones y aplicaciones por segregaciones virtuales:		
Dividendos trimestrales pagaderos en efectivo	$36 800.00	
Dividendos pagaderos en acciones comunes	38 000.00	
Reserva para ampliación de la planta	50 000.00	
Total de disminuciones y aplicaciones a reservas		–124 800.00
Utilidades por aplicar al 31 de diciembre de 200X		$362 000.00
Utilidades retenidas aplicadas a reservas:		
Reserva para ampliación de planta al 1 de enero de 200X	$50 000.00	
más: incremento durante 200X	50 000.00	
Reserva para ampliación de planta al 31 de diciembre de 200X		$100 000.00
Total de utilidades retenidas al 31 de diciembre de 200X		$462 000.00

Figura 5.3 Estado de variaciones en el capital contable.

* Boletín B-1, párrafo 11, de *Principios de contabilidad del IMCP*.

RESUMEN

Para proceder al reparto de utilidades es necesario:

- Que existan estados financieros que las muestren.
- Que lo acuerden en la asamblea de socios, accionistas o cooperativistas.
- Que se apliquen a las pérdidas anteriores en caso de que existieran.

El artículo 20 de la LGSM dice que en las utilidades deberá separarse 5% anual para formar el fondo de reserva.

El reparto de utilidades debe hacerse después de que se determine el importe del ISR, así como demás disposiciones de carácter fiscal a que se haga acreedora la sociedad.

Los dividendos representan las utilidades repartidas a los accionistas por una sociedad. El consejo de administración decreta y acuerda el pago de dividendos. Los dividendos podrán ser pagados en efectivo, en otros activos o en acciones de la propia sociedad.

El proyecto de aplicación de utilidades se inicia con el remanente que queda de ejercicios anteriores, adicionándole la utilidad neta después de impuestos y demás cargos fiscales. A esta suma se le deducirán las aplicaciones obligatorias que tenga que hacer la sociedad, como lo establecen la LGSM y la escritura social; finalmente las aplicaciones que surgieran, quedando en algunas ocasiones un remanente que se deja en la cuenta de ganancias retenidas o utilidades por aplicar. Una vez aprobado el proyecto por la asamblea de accionistas, o de socios, se registra en libros y las utilidades se convierten en reservas de capital o en pasivos exigibles a corto plazo a cargo de la sociedad.

El proyecto de utilidades consta de:

- Encabezado.
- Cuerpo.
- Pie.

Las leyes no permiten que el superávit de capital y las primas en aportación se devuelvan a los accionistas como dividendos. La elección de las cuentas precisas de capital a las que una sociedad puede cargar los dividendos depende de las leyes del estado donde tenga su asentamiento la empresa.

Los dividendos en acciones son la distribución de las acciones comunes de una sociedad, sin recibir nada a cambio.

Cuando una sociedad retiene utilidades, éstas se invierten en equipo, planta, inventarios, mobiliario, etc., por lo que no se tiene liquidez para cubrir dividendos. Algunas empresas realizan segregaciones virtuales de las utilidades retenidas para informar a los socios o accionistas que estas cantidades no están destinadas al pago de dividendos.

El estado de variaciones en el capital contable, junto con el balance general, el estado de resultados y el estado de cambios en la posición financiera, se presenta al finalizar cada periodo contable.

En el estado de variaciones en el capital contable se muestran todos los cambios en las utilidades retenidas de una empresa durante el año.

PREGUNTAS DE REPASO

1. ¿Qué pasos se deben seguir para proceder al reparto de utilidades?
2. ¿Qué órgano de la sociedad es el que acuerda y decreta el pago de dividendos y la fecha en que puedan hacerse efectivos?
3. ¿Qué diferencias fundamentales existen entre el proyecto de aplicación de utilidades y el estado de variaciones en el capital contable?
4. Un dividendo pagado en efectivo reduce tanto los activos como el capital contable, si el dividendo se cubre en acciones; entonces, ¿cómo queda el capital contable?
5. ¿Pueden distribuirse las utilidades cuando existan pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores? Sustenta tu respuesta.
6. ¿Qué porcentaje de las utilidades es adecuado para financiar el crecimiento de las empresas?
7. Las reservas de capital, ya sean obligatorias o voluntarias, ¿forman parte del pasivo? Sustenta tu respuesta.
8. Cuando se ha alcanzado el importe total de una reserva de capital, ¿adónde se traslada ésta?
9. Desde el punto de vista de la información contable, ¿de qué partes consta el proyecto de aplicación de utilidades?
10. ¿En qué periodo se presentan normalmente los siguientes estados financieros: balance general, estado de resultados, estado de cambios en la posición financiera y estado de cambios en el capital contable?

PROBLEMAS

Resuelve los siguientes problemas:

I. A continuación se presentan los acuerdos que se tomaron en la asamblea general de accionistas de la Cía. 401, S. A., respecto de la utilidad obtenida en 200X que ascendió a $4 000 000.00. Para reserva legal 5%, 10% para reserva de previsión, 8% a reserva para ampliación de la planta, 6% para reserva de capital de trabajo. Para honorarios a consejeros $840 000.00, para dividendos $80.00 por acción (existen 20 000 acciones comunes) y para gratificaciones a funcionarios y empleados $60 000.00.

   Se pide, con los datos anteriores:

   - Presentar el proyecto de aplicación de utilidades para el ejercicio de 200X.
   - Registrar los asientos a que dieren lugar las aplicaciones de las utilidades retenidas.

II. A continuación se pide presentar el estado de variaciones en el capital contable para el ejercicio de 20X1, en la inteligencia de que las reservas legal y de previsión provienen desde el ejercicio de 200X con un saldo igual al que se determine en este año, como sigue:

Para reserva legal	5%
Para reserva de previsión	10%
Para reserva de ampliación de planta	8%
Reserva para capital de trabajo	7%
Honorarios a consejeros	$600 000.00
Dividendos para acciones comunes	970 000.00
Gratificación a funcionarios y empleados	45 000.00
Utilidad después de ISR y PTU	4 000 000.00

- Registrar los asientos a que haya lugar en los libros de la empresa.

CAPÍTULO 6

Sociedad anónima

Objetivo general

Que el alumno aprenda la legislación mercantil relacionada con la sociedad anónima, conozca las cuentas peculiares de este tipo de sociedad y aprenda lo referente al aspecto legal y contable de las acciones.

Objetivos específicos

Al terminar este capítulo, el alumno será capaz de:

» Entender el aspecto legal de la sociedad anónima.
» Mencionar las cuentas relativas al capital en este tipo de sociedad.
» Clasificar las acciones relativas al capital según las diferentes formas de hacerlo.
» Registrar las acciones a su valor nominal, bajo y sobre la par.
» Explicar el aspecto legal y contable de las acciones desertas.
» Describir el aspecto legal y contable de las acciones de trabajo.
» Explicar el aspecto legal y contable de las acciones preferentes.
» Delimitar el aspecto legal y contable de las acciones de goce.
» Presentar correctamente el capital social y contable dentro del balance.

Aspecto legal. Generalidades

El artículo 87 de la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM) define a la sociedad anónima de la siguiente manera:

> Sociedad Anónima es la que existe bajo una denominación y se compone exclusivamente de socios cuya obligación se limita al pago de sus acciones.

De igual manera, el artículo 88 establece que:

> La denominación se formará libremente, pero será distinta de la de cualquiera otra sociedad, y al emplearse irá siempre seguida de las palabras "Sociedad Anónima" o de su abreviatura "S. A.".

La sociedad anónima, al constituirse, debe llenar los siguientes requisitos:

- Dos socios como mínimo y que cada uno suscriba una acción por lo menos.
- Que el capital social sea de $50 000.00 como mínimo y que esté íntegramente suscrito.
- Que se exhiba en efectivo al menos 20% del valor de cada acción.
- Que cuando se pague la acción en todo o en parte, con bienes diferentes al efectivo, quede íntegramente exhibida.

La escritura constitutiva de la sociedad anónima deberá contener, además de los datos que indica el artículo 6o. de la LGSM, los siguientes:

- La parte exhibida del capital social.
- El número, valor nominal y naturaleza de las acciones en que se divide el capital social, salvo lo dispuesto en el segundo párrafo de la fracción IV del artículo 125 de la LGSM.
- La forma y términos en que deba pagarse la parte insoluta de las acciones.
- La participación en las utilidades concedida a los fundadores.
- El nombramiento de uno o varios comisarios.
- Las facultades de la asamblea general y las condiciones para la validez de sus deliberaciones, así como para el ejercicio del derecho de voto, en cuanto a las disposiciones legales, pueden ser modificadas por la voluntad de los socios (artículo 91 de la LGSM).

La administración de la sociedad anónima estará a cargo de uno o varios mandatarios temporales y revocables, quienes pueden ser socios o personas extrañas a la sociedad (artículo 142 de la LGSM).

Cuando sean dos o más los administradores, constituirán el consejo de administración.

El artículo 145 de la LGSM indica que la asamblea general de accionistas, el consejo de administración o el administrador podrán nombrar uno o varios gerentes generales o especiales, sean o no accionistas. Los nombramientos serán revocables en cualquier momento por el administrador o consejo de administración o por la asamblea general de accionistas.

La vigilancia de la sociedad anónima estará a cargo de uno o varios comisarios, temporales y revocables, que pueden ser socios o personas extrañas a la sociedad (artículo 164 de la LGSM).

La asamblea general de accionistas es el órgano supremo de la sociedad, podrá acordar y ratificar todos los actos y operaciones de ésta y sus resoluciones serán cumplidas por la persona que ella misma designe o, a falta de designación, por el administrador o por el consejo de administración (artículo 178 de la LGSM).

El artículo 179 señala que las asambleas generales de accionistas son ordinarias y extraordinarias, y que deberán celebrarse en el domicilio social; sin este requisito serán nulas, salvo caso fortuito. En el artículo 181 de la mencionada ley se señala que las asambleas ordinarias deberán celebrarse por lo menos una vez al año dentro de los cuatro meses que sigan a la clausura del ejercicio social y en el que se tratará de la discusión, aprobación o modificación del informe de los administradores (artículo 172 de la LGSM) que incluya por lo menos:

- Un informe de los administradores sobre la marcha de la sociedad en el ejercicio, así como sobre las políticas seguidas por los administradores y, en su caso, sobre los principales proyectos existentes.
- Un informe en que se declaren y expliquen las principales políticas y criterios contables y de información seguidos en la preparación de la información financiera.
- Un estado que muestre la situación financiera de la sociedad a la fecha de cierre del ejercicio.
- Un estado que muestre, debidamente explicados y clasificados, los resultados de la sociedad durante el ejercicio.
- Un estado que muestre los cambios en la situación financiera durante el ejercicio.
- Un estado que muestre los cambios en las partidas que integran el patrimonio social, acaecidos durante el ejercicio.
- Las notas que sean necesarias para completar o aclarar la información que suministren los estados anteriores.

A esta información deberá agregarse el informe respecto a la veracidad, suficiencia y razonabilidad de la información presentada por el consejo de administración a la propia asamblea de accionistas y que debe presentar el comisario de la sociedad de acuerdo con la fracción IV del artículo 166 de la LGSM.

Cuentas relativas al capital en las sociedades anónimas

Se debe tomar en cuenta, en primer lugar, si la sociedad se constituyó bajo el régimen de capital fijo o de capital variable porque de esto depende el tipo de cuentas que se deban manejar. En segundo lugar y de acuerdo con lo anterior, la forma en que se haya exhibido el capital social.

Sociedades de capital fijo

Las cuentas que se utilizan en este tipo de sociedad son:

- Capital social.
- Accionistas.
- Exhibiciones decretadas.
- Acciones en tesorería.
- Depositante de acciones.

Capital social

Esta cuenta se acredita por el importe del capital social de la compañía en su fecha de constitución. En caso de incrementarse el capital y previo cumplimiento de los requisitos que marca la ley, también se abonará a esta cuenta.

Se carga de las disminuciones que se hagan del capital social, una vez cubiertos los requisitos que establece la ley y vigilando que no afecte al saldo mínimo que la normatividad fija para este tipo de sociedades.

Su saldo acreedor representa el capital social de la empresa, o sea, el valor nominal de las acciones suscritas a una fecha determinada.

Accionistas

Esta cuenta se utilizará cuando los accionistas cubran en parcialidades el valor de sus acciones. Se cargará con crédito a la cuenta de "capital social" por el importe del capital total suscrito y se abonará de las exhibiciones que vayan haciendo los accionistas, en los términos acordados en la escritura social o en la asamblea general de accionistas.

Su saldo deudor representa las exhibiciones pendientes de cubrir por parte de los accionistas, y su presentación será en el balance disminuyendo a la cuenta de "capital social" a fin de que se muestre el capital exhibido.

Cabe hacer notar que cuando las acciones no quedan cubiertas del todo en el momento de la constitución, deberán ser nominativas y en ese caso se llevará un auxiliar de la cuenta de "accionistas".

En caso de que una sociedad decida disolverse y entre en estado de liquidación, la cuenta de accionistas se considerará como parte del activo porque los accionistas de la compañía tienen la obligación de cubrir íntegramente el importe del capital que hayan suscrito, dado que en la sociedad anónima que nos ocupa los accionistas responden por el monto de su aportación en forma exclusiva.

Exhibiciones decretadas

Esta cuenta se carga con crédito a la cuenta de "accionistas" por el importe de las exhibiciones posteriores a la inicial que figuren en el acta constitutiva, o que resulten de acuerdos de la asamblea general de accionistas.

Se abona de los pagos de la exhibición decretada que efectúan los accionistas en efectivo o en especie. Su saldo, invariablemente deudor, representa las exhibiciones decretadas pendientes de pago por los accionistas.

Esta cuenta se presenta en el balance, dentro del activo, ya que es exigible su pago inmediato a los socios y si no lo cubren, se declararán desertas las acciones.

Acciones en tesorería y depositante de acciones

Estas son cuentas de orden y tienen como finalidad registrar el valor nominal de las acciones liquidadas en especie.

El saldo de "acciones en tesorería" será siempre deudor y el de "depositante de acciones" será acreedor.

Estas cuentas quedarán saldadas a los dos años que marca la ley y deberán entregarse las acciones a sus respectivos propietarios.

Sociedades de capital variable

Las cuentas peculiares en este tipo de sociedades son como sigue:

- Acciones emitidas y emisión de acciones.
- Capital suscrito o capital social.

- Accionistas.
- Exhibiciones decretadas.
- Acciones en tesorería y depositante de acciones.

Acciones emitidas y emisión de acciones

Estas dos cuentas son de orden y tienen como propósito registrar el total del capital autorizado que tenga la sociedad. La cuenta de "acciones emitidas" tendrá invariablemente saldo deudor y la de "emisión de acciones", saldo acreedor.

Desde la constitución de la sociedad queda registrado en libros el capital autorizado a la empresa, por lo que se carga a la cuenta de "acciones emitidas" y se abona a la de "emisión de acciones" por el importe del capital social autorizado, o sea, del máximo a que puede llegar la sociedad anónima sin necesidad de modificar su escritura constitutiva.

Conforme se vaya suscribiendo el capital se registrarán las cuentas de orden, en forma cruzada, contra las cuentas de balance correspondientes.

A continuación se presentan los asientos a que dan lugar en una sociedad anónima de capital variable:

–1–

Acciones emitidas	$xxx.xx	
Emisión de acciones		$xxx.xx
En el momento de la constitución de la sociedad		

–2–

Emisión de acciones	$xxx.xx	
Capital social		$xxx.xx

–3–

Accionistas	$xxx.xx	
Acciones emitidas		$xxx.xx
Asientos 2 y 3 para registrar en forma cruzada el importe del capital suscrito.		

Los saldos de las cuentas "acciones emitidas" (deudor) y "emisión de acciones" (acreedor) representan el importe del capital no suscrito.

Cuando se trate de disminuir el capital social de la empresa, también se afectan las cuentas de orden como sigue:

–1–

Capital social	$xxx.xx	
Emisión de acciones		$xxx.xx

–2–

Acciones emitidas	$xxx.xx	
Bancos o acreedores		$xxx.xx

En este régimen, el capital suscrito equivale al capital social, por lo que los términos son equivalentes y el funcionamiento de la cuenta de "capital suscrito" será igual al explicado en las sociedades anónimas que funcionan bajo el régimen de capital fijo.

No obstante lo anterior, la diferencia está en que en las sociedades de capital social variable los aumentos o disminuciones se podrán hacer con el solo acuerdo de la asamblea general de accionistas, sin necesidad de que el acta de asamblea se protocolice.

Por lo que se refiere a las demás cuentas, tendrán el mismo significado y tratamiento contable que en las sociedades de capital fijo.

Si en la escritura constitutiva se señala el capital mínimo con que debe operar la sociedad, se dividen las cuentas de mayor en:

- Capital social fijo.
- Capital social variable.

Capital social fijo

Esta cuenta sólo tendrá movimiento al constituirse la sociedad y se podrá cambiar únicamente cuando se modifique la escritura constitutiva. A continuación se presenta el siguiente ejemplo.

Se constituye la sociedad Lyly, S. A., con los datos siguientes:

Capital social suscrito	$50 000 000.00
Capital exhibido en efectivo	$10 000 000.00
Capital exhibido en maquinaria	$20 000 000.00
Se decreta una exhibición de	$10 000 000.00
Los accionistas exhiben en efectivo la cantidad de	$5 000 000.00

Con los datos anteriores registrarían los siguientes asientos:

–1–

Accionistas	$50 000 000.00	
Capital social		$50 000 000.00
Por el capital social suscrito		

–2–

Bancos	$10 000 000.00	
Maquinaria	20 000 000.00	
Accionistas		$30 000 000.00
Por la exhibición del capital social		

–3–

Acciones en tesorería	$20 000 000.00	
Depositante de acciones		$20 000 000.00
Por la retención de las acciones pagadas en especie		

–4–

Exhibiciones decretadas	$10 000 000.00	
Accionistas		$10 000 000.00
Por la primera exhibición decretada de acuerdo con la escritura social		

–5–

Bancos	$5 000 000.00	
Exhibiciones decretadas		$5 000 000.00
Por el pago hecho en efectivo		

Capital social variable

La diferencia fundamental que existe entre una sociedad de capital social fijo y una de capital social variable, es el uso de las cuentas de orden denominadas "acciones emitidas" y "emisión de acciones".

A continuación se presenta el siguiente ejemplo.

La Cía. Lyly, S. A. de C. V., se constituye con fecha 1 de febrero de 200x con un capital autorizado de $200 000 000.00. Suscribiendo en esta misma fecha $100 000 000.00 de la siguiente forma:

6 000 acciones serie "A" de $10 000.00 cada una y 4 000 acciones serie "B" de $10 000.00 cada una también.

Una vez realizados los trámites de acuerdo con la LGSM los accionistas de la serie "A" exhibieron su capital con los siguientes bienes:

Terreno	$10 000 000.00
Edificio	25 000 000.00
Maquinaria y equipo	20 000 000.00
Mercancías	5 000 000.00
	$60 000 000.00

El capital variable exhibió en efectivo sólo 30% de las acciones serie "B" ($12 000 000.00).

Posteriormente, en mayo, se decretó una exhibición de la serie "B" por 20% de su valor nominal que fue cubierta en su totalidad.

A continuación se registran los asientos de la siguiente manera:

Febrero de 200X

–1–

Acciones emitidas	$200 000 000.00	
Emisión de acciones		$200 000 000.00
Por el capital autorizado a la sociedad		

–2–

Emisión de acciones	$100 000 000.00	
Capital social fijo		$60 000 000.00
Capital social variable		40 000 000.00
Para registrar el importe del capital suscrito representado por las acciones series "A" y "B"		

–3–

Accionistas	$100 000 000.00	
Acciones emitidas		$100 000 000.00
Para registrar la obligación de los accionistas de cubrir sus aportaciones		

–4–

Bancos	$12 000 000.00	
Terreno	10 000 000.00	
Edificios	25 000 000.00	
Maquinaria y equipo	20 000 000.00	
Mercancías	5 000 000.00	
Accionistas		$72 000 000.00
Por las exhibiciones hechas por los accionistas serie "A" en especie y 30% en efectivo de las acciones serie "B"		

–5–

Acciones en tesorería	$60 000 000.00	
Depositante de acciones		$60 000 000.00
Depósito de las acciones serie "A" por haberse exhibido en especie		

Mayo de 200X

–6–

Exhibiciones decretadas	$8 000 000.00	
Accionistas		$8 000 000.00
Registro de la primera exhibición acordada por la asamblea general		

–7–

Bancos	$8 000 000.00	
Exhibiciones decretadas		$8 000 000.00
Por el pago de 20% hecho por los accionistas poseedores de la serie "B"		

Aspecto legal de las acciones

La LGSM, en su artículo 111, define a las acciones como títulos nominativos que servirán para acreditar y transmitir la calidad y los derechos de socio que se regirán por las disposiciones relativas a valores literales, en lo que sea compatible con su naturaleza y no sea modificado por dicha ley.

En el artículo 112 dice: "Las acciones serán de igual valor y conferirán iguales derechos". Sin embargo, en el contrato social podrá estipularse que el capital se divida en varias clases de acciones con derechos especiales para cada clase, observándose siempre lo que dispone el artículo 17.

En el artículo 17 se establece: "No producirán ningún efecto legal las estipulaciones que excluyan a uno o más socios de la participación de las ganancias".

De una manera más concisa, podríamos definir las acciones como "título valor que representa la parte alícuota de un capital social".

Son títulos de crédito nominativos que acreditan a su poseedor la calidad de accionista, con todos los derechos y obligaciones que marca la ley.

Podríamos clasificar las acciones desde diferentes puntos de vista (vea la figura 6.1), como por ejemplo:

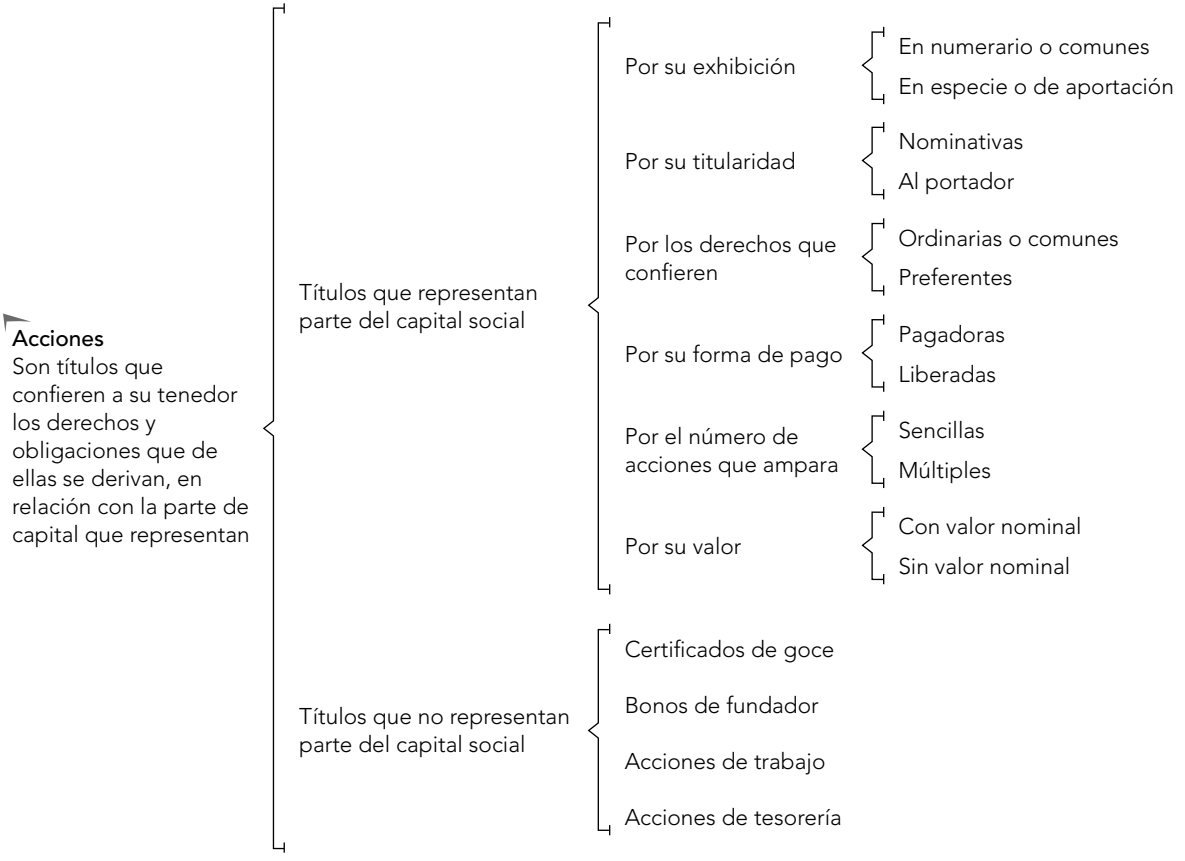

Figura 6.1 Clasificación de las acciones.

Acciones que representan parte del capital social:

Por su exhibición.

- En efectivo.
- En especie.

Las acciones de capital numerario son las que se exhiben en *efectivo.*

Las acciones de capital de *especie* son aquellas que se cubren en todo o en parte con bienes distintos al efectivo.

Por su titularidad.

- Nominativas (en México).
- Al portador (en el extranjero).

Las acciones *nominativas* son aquellas en las que se consigna el nombre del accionista.

Las acciones *al portador* son aquellas en las que no consta el nombre del accionista (sólo en el extranjero).

Por el número de acciones que ampara cada título.

- Sencillas.
- Múltiples.

Cuando el título principal sólo representa una acción, se le denomina *sencilla*.

Serán *múltiples* cuando el título principal represente dos o más acciones.

Por su forma de pago:

- Liberadas.
- Pagadoras.

Las acciones *liberadas* son aquellas que se han exhibido (pagado) totalmente.

Son acciones *pagaderas* aquellas que no han sido exhibidas en su totalidad; es decir, las que todavía deben pagar los accionistas.

Por los derechos que confieren:

- Ordinarias o comunes.
- Voto limitado.
  1. Privilegiadas.
  2. Preferentes.
     - Acumulativas.
     - No acumulativas.
     - Convertibles.
     - No convertibles.
     - Participantes.
     - No participantes

Acciones *ordinarias o comunes* son aquellas que confieren a sus poseedores legítimos los derechos y obligaciones establecidos en el contrato social.

Son acciones *privilegiadas* las que confieren derecho especial respecto de las ordinarias, por ejemplo, las acumulativas que cuando no se tengan resultados positivos, los accionistas posee-

dores de estas acciones no cobrarán dividendos, pero en los ejercicios que se obtengan utilidades gozarán de dividendos en forma acumulativa.

Son *convertibles* las que nacen con un privilegio especial, por ejemplo, al constituirse la sociedad, las acciones serie X gozarán de dividendo acumulativo, pero al finalizar el quinto año de su vida social se convertirán en acciones ordinarias.

Se les llama *participantes* a aquellas que participan de un privilegio especial respecto de los dividendos, por ejemplo: "estas acciones gozarán de 7% extra de dividendos cuando las utilidades sean superiores a 15% del capital contable".

Acciones *preferentes* son aquellas que cobran sus dividendos con prioridad a las demás acciones.

Las acciones *privilegiadas* tienen voto limitado, ya que no podrán votar en las asambleas ordinarias y en las extraordinarias, sólo en aquellos puntos que marca la ley.

Por su valor:

- Con valor nominal.
- Sin valor nominal.

Son acciones con *valor nominal* cuando en el mismo título se indica su importe.

Las acciones *sin valor nominal* son aquellas en las que no consta el importe o valor alguno en el título correspondiente.

En las acciones con valor nominal se puede fácilmente determinar el valor en libros y conocer el valor de mercado; en cambio, en las que carecen de valor nominal sólo se puede determinar el valor en libros y en algunos casos su valor de cotización.

Acciones que no representan parte del capital social:

- Acciones de goce o certificados de goce.
- Acciones de fundador o bonos de fundador.
- Acciones de trabajo.

Acciones de goce o certificados de goce son aquellos títulos nominativos que no representan parte del capital social y que se expiden cuando se amortizan acciones que sí forman parte del capital social; los certificados de goce pueden estipular intereses a favor de sus poseedores o bien dividendos una vez liquidados a los accionistas; es decir, gozarán de dividendos o utilidades una vez pagados los dividendos a los accionistas; también pueden estipular participación relativa en la liquidación del capital contable.

Acciones de fundador o bonos de fundador son títulos nominativos que no representan parte del capital social de una sociedad de capitales, sino que son títulos que se donan a funcionarios, promotores, fundadores, gobernantes, etc.; estos bonos pueden producir intereses no mayores a 10% anual sobre las utilidades netas. La LGSM estipula que los intereses que producen los bonos de fundador no podrán repartirse por un periodo mayor a 10 años.

Acciones de trabajo son títulos nominativos que tampoco representan parte del capital social, que generalmente se donan, regalan o ceden a obreros, empleados, etc., de la sociedad de capitales. Estos títulos pueden producir utilidades según lo acuerde la asamblea general de accionistas. Cabe hacer notar que las utilidades de las acciones de trabajo no suplen a la participación de utilidades que marca la ley.

Acciones preferentes

El artículo 113 de la LGSM establece 5% de dividendos a las acciones preferentes (de voto limitado), el cual deberá asignarse antes que a las acciones ordinarias. También este artículo menciona que, cuando no haya dividendos o sean inferiores a dicho 5%, se cubrirá éste en los años siguientes.

En cuanto al segundo caso, se registrará en cuentas de orden el compromiso que tiene la empresa para con los accionistas poseedores de acciones preferentes.

A continuación se ejemplifica el asiento a que daría lugar un dividendo acumulativo en la fecha en que hubiera pérdidas, y en la fecha que la asamblea general haya acordado el pago de los dividendos que no fueron cubiertos en su oportunidad por las razones antes expresadas.

–1–

Dividendos acumulativos de acciones preferentes	$xxx.xx	
Acreedores por dividendos acumulativos		$xxx.xx
En el periodo en que haya pérdida.		

–2–

Utilidades por aplicar	$xxx.xx	
Acreedores acumulativos de acciones preferentes		$xxx.xx
Acreedores por dividendos acumulativos	$xxx.xx	
Dividendos decretados por pagar de acciones preferentes		$xxx.xx
Cuando haya utilidades y la asamblea general acuerde decretar el dividendo para las acciones preferentes por los años en que existieran pérdidas.		

En el momento del pago:

–3–

Dividendos decretados por pagar de acciones preferentes	$xxx.xx	
Impuestos retenidos por pagar		$xxx.xx
Bancos		$xxx.xx

Acciones comunes

Son acciones ordinarias o comunes aquellas que confieren a sus poseedores legítimos los derechos y obligaciones establecidos en el contrato social.

Las acciones comunes dan a sus tenedores el derecho de votar en las asambleas ordinarias y extraordinarias sobre todos los puntos que marca la LGSM en sus artículos 181 y 182. Sus tenedores tienen derecho a asistir a las reuniones de accionistas, elegir la junta de directores y votar sobre cualquier asunto de la sociedad. Por cada acción hay derecho a un voto.

Los accionistas comunes tienen derecho de prioridad para comprar las nuevas emisiones de acciones, en forma tal que la distribución del capital se siga manteniendo en la misma proporción original.

Las acciones autorizadas que se han emitido y se encuentran en poder de los accionistas se conocen como acciones suscritas y pagadas.

Acciones desertas

Cuando una acción no ha sido íntegramente cubierta, tendrán que hacerse exhibiciones periódicas hasta cubrir su importe en los plazos que fije el contrato social o lo acuerde la asamblea general de accionistas.

El artículo 118 de la LGSM indica que cuando constare en las acciones el plazo en que deban pagarse las exhibiciones y el monto de éstas, transcurrido dicho plazo la sociedad procederá a exigir judicialmente, en la vía sumaria, el pago de la exhibición o bien la venta de las acciones.

De igual manera, el artículo 119 dice que si no consta en las acciones el plazo o el monto de las exhibiciones, deberá hacerse una publicación por lo menos 30 días antes de la fecha señalada para el pago en el diario oficial de la entidad federativa a que corresponda el domicilio de la sociedad. Transcurrido dicho plazo sin que se haya verificado la exhibición, la sociedad procederá en los términos del artículo 118.

En caso de que se vendan las acciones, el producto se aplicará al pago de la exhibición decretada y, si excediere del importe de ésta, se cubrirán también los gastos de la venta y los intereses legales sobre el monto de la exhibición. El remanente se entregará al antiguo propietario y tendrá un año para reclamar su importe a partir de la fecha de la venta.

En caso de que no se logre vender nuevamente la acción, se procederá a reducir el capital social de la empresa. Llegado este momento, no olvidemos que ya se tenía 20% de la acción cubierta por el accionista desertor, por lo que quedaría a disposición de los accionistas no desertores pero no sería repartible, sino hasta la disolución de la sociedad.

Por lo anteriormente expuesto, el aspecto contable también se divide en dos apartados:

- Cuando se venden las acciones desertas.
- Cuando no se logran vender.

A continuación se presenta un ejemplo.

La Cía. Lyly, S. A., tiene un capital social de $1 400 000.00 representado por 1 400 acciones de $1 000.00 cada una. A la fecha de su constitución se exhibió 50% del capital social.

Posteriormente, la asamblea general de accionistas decretó una exhibición de 25% del valor nominal de las acciones, dando un plazo de 30 días para pagarse por los accionistas.

Transcurrido el plazo los accionistas poseedores de 50 acciones no cubrieron la exhibición decretada, por lo que se consideraron desertas las acciones no pagadas.

La Cía. Lyly, S. A., entabló un juicio por la vía sumaria, habiendo erogado la cantidad de $2 000.00 en gastos y estimando por concepto de intereses legales $1 000.00.

Con posterioridad y dentro de los términos de la ley, la sociedad vendió las acciones desertas en la cantidad de $32 000.00 en efectivo.

Del remanente que quedó a favor de los accionistas desertores, sólo fue reclamado el que correspondía a 30 acciones y cubierto por la Cía. Lyly oportunamente. Como a cada acción tocaban $80.00, quedó un saldo de $1 600.00 a favor de la compañía.

Los asientos* a que da lugar el ejemplo anterior son:

* Se pretende que las acciones que se declaran desertas pueden venderse.

–1–

Accionistas	$1 400 000.00	
Capital social		$1 400 000.00
Por la suscripción del capital social representado por 1 400 acciones de $1 000.00 cada una.		

–2–

Bancos	$700 000.00	
Accionistas		$700 000.00
Por la exhibición de 50% en efectivo de las acciones.		

–3–

Exhibiciones decretadas	$350 000.00	
Accionistas		$350 000.00
Por 25% de la exhibición decretada por la asamblea general de accionistas.		

–4–

Bancos	$325 000.00	
Exhibiciones decretadas		$325 000.00
Por el pago hecho por los accionistas poseedores de 1 350 acciones.		

–5–

Acciones desertas	$25 000.00	
Exhibiciones decretadas		$25 000.00
Importe de 25% de las exhibiciones decretadas de 50 acciones que no fueron cubiertas en su oportunidad.		

–6–

Acciones desertas	$3 000.00	
Bancos		$2 000.00
Gastos y productos financieros		1 000.00
Por el importe de los gastos del juicio y los intereses cargados por la compañía.		

–7–

Bancos	$32 000.00	
Acciones desertas		$32 000.00
Por el importe de las acciones desertas que fueron vendidas.		

–8–

Acciones desertas	$2 400.00	
Bancos		$2 400.00
Por el importe del remanente liquidado a los accionistas desertores poseedores de 30 acciones.		

El saldo $1 600.00 de acciones desertas, que representa el remanente de 20 acciones que no fue reclamado, deberá considerarse en este ejemplo como parte del capital contable de la sociedad anónima. Lo anterior con base en el artículo 120 de la LGSM.

Ahora consideramos el caso de las acciones desertas cuando no se venden y se tiene que disminuir el capital social de la empresa de que se trate.

Cabe aclarar que esta disminución del capital social deberá ser por el total del valor nominal de las acciones que quedaron desertas. Cuando esto suceda, en primer término se procederá a saldar la cuenta de exhibiciones decretadas por la cuenta de acciones desertas.

Una vez cubiertos los requisitos que marca la ley, se procederá a disminuir el capital por medio de un asiento contable cargando a la cuenta de capital social (por el valor nominal de las acciones desertoras) con abono a la cuenta de acciones desertas (artículo 121 de la LGSM).

Después se procede a cargar a la cuenta de acciones desertas con abono a la cuenta de accionistas por el importe de las exhibiciones no cubiertas por las acciones desertas.

Con los datos del problema expuesto anteriormente, supongamos que se declaran desertas 50 acciones, por lo que se procede a disminuir el capital social,* dando origen a los siguientes asientos:

–1–

Accionistas	$1 400 000.00	
Capital social		$1 400 000.00
Por la suscripción del capital social representado por 1 400 acciones de $1 000.00 cada una.		

–2–

Bancos	$700 000.00	
Accionistas		$700 000.00
Por la exhibición de 50% en efectivo de las acciones.		

–3–

Exhibiciones decretadas	$350 000.00	
Accionistas		$350 000.00
Por 25% de la exhibición decretada por la asamblea general de accionistas.		

* Tómese en cuenta que es el mismo caso que se está estudiando, sólo que ahora las acciones desertas provocan una disminución en el capital social; de ahí se originan los asientos 3, 4, 5, 6 y 7.

–4–

Bancos	$325 000.00	
Exhibiciones decretadas		$325 000.00
Por el pago hecho por los accionistas poseedores de 1 350 acciones.		

–5–

Acciones desertas	$25 000.00	
Exhibiciones decretadas		$25 000.00
Por el importe de las acciones (50) que se declararon desertas.		

–6–

Capital social	$ 50 000.00	
Acciones desertas		$50 000.00
Por el valor nominal de 50 acciones desertas (50 × $1 000).		

–7–

Acciones desertas	$25 000.00	
Accionistas		$25 000.00
Para ajustar la cuenta de accionistas a fin de que su saldo refleje 25% que falta de cubrir correspondiente a 1 350 acciones solamente		

La cuenta de accionistas queda con un saldo deudor de $325 000.00 que representa el importe pendiente de cubrir de las 1 300 acciones en 25%.

Accionistas			
1)	$1 400 000.00	$700 000.00	*(2*
		350 000.00	*(3*
		25 000.00	*(7*
	$1 400 000.00	$1 075 000.00	
	S. D. 325 000.00		

Capital social		
6)	$50 000.00	$1 400 000.00
	$50 000.00	1 400 000.00
	S. A.	$1 350 000.00

Acciones de goce

Son títulos nominativos denominados también *certificados de goce* y no representan parte del capital social; se expiden cuando se amortizan acciones que sí forman parte del capital social. Los certificados de goce pueden estipular intereses a favor de sus poseedores, o bien, dividendos una vez que se les paga a los accionistas; es decir, gozarán de utilidades después de que se paguen los dividendos a los accionistas. También pueden estipular participación relativa en la liquidación del capital contable.

Bancos		
2)	$ 700 000.00	
4)	325 000.00	
	$1 025 000.00	

Exhibiciones decretadas			
3)	$350 000.00	$325 000.00	(4
		25 000.00	(5
	$350 000.00	$350 000.00	

Acciones desertas			
5)	$25 000.00	$100 000.00	(6
7)	25 000.00		
	$50 000.00	100 000.00	
	S. A.	$ 50 000.00	

Para que se lleve a cabo la amortización de las acciones deberán reunirse los siguientes requisitos:

- Que se decrete la amortización por la asamblea general de accionistas.
- Que las acciones estén íntegramente pagadas.

Por las acciones amortizadas se pueden expedir acciones de goce, si así lo establece el contrato social. El mismo contrato podrá conceder el derecho de voto a las acciones de goce (artículo 137 de la LGSM).

La amortización de las acciones, desde el punto de vista contable, presenta dos variantes:

1. Que se fije en la escritura social el valor en que van a ser amortizadas las acciones.
2. Que no se fije este valor en la escritura o que lo fije la asamblea general de accionistas que acordó la amortización.

En el primer caso se sabe de antemano a qué valor se van a amortizar las acciones, en tanto que en el segundo desconocemos su costo de adquisición, ya que tendremos que adquirirlas a como las fije la bolsa de valores.

Primer caso: cuando se conoce el valor al que se van a amortizar

En este caso, desde el inicio de la sociedad se debe separar de las utilidades repartibles, en cada ejercicio social, una cantidad para formar la reserva que pueda cubrir su amortización.

El precio en que se adquieren las acciones, y que figura en la escritura constitutiva, puede ser igual o mayor a su valor nominal. Sin embargo, esta diferencia de valores o de precios de adquisición no afecta contablemente porque tenemos un valor cierto que en determinado periodo tenemos que amortizar.

A continuación se presenta el siguiente ejemplo: LA, S. A., tiene indicado en su escritura social que podrá amortizar acciones en un término no menor a 10 años, y expedir en su caso acciones de goce. Si el capital social de nuestra empresa fuera de $100 000.00, al término de los primeros 10 años de vida de la sociedad podrán amortizarse hasta $10 000.00 en acciones.

De acuerdo con estos datos, contamos con dos valores ciertos: los $10 000.00 que vamos a tener que amortizar y el plazo (10 años).

Ante estas circunstancias, cada año se deberán retener de las utilidades $1 000.00 para que al término de los 10 años se acumule el total de los $10 000.00 y poder amortizar las acciones.

Si el precio se fijara en $130.00 por acción, significaría que debemos retener $1 300.00 cada año.

Si en algún ejercicio se obtuviera pérdida del ejercicio en vez de utilidad, en el ejercicio siguiente en que se volviera a tener resultados positivos se modificaría la cuota anual que se tuviera que separar de las utilidades; es decir, se tomaría el saldo para amortización de acciones y se compararía con el valor total de dicha amortización, determinando la diferencia, que se dividiría entre los años que faltasen para el plazo estipulado en la escritura social.

EJEMPLO 1

Supóngase que la Cía. Lyly, S. A., se constituyó con un capital social íntegramente pagado, formado por 5 000 acciones de $1 000.00 cada una.

En la escritura social se estableció que al término de 10 años se amortizarían 100 acciones en la cantidad de $1 100.00 por acción. Transcurridos los 10 años, la asamblea general de accionistas acordó que se procediera a hacer la amortización y expedir las acciones de goce.

En los libros de la compañía aparecería cada año el siguiente asiento:

Utilidades por aplicar	$11 000.00	
Reserva para amortización de acciones		$11 000.00
Para incrementar la cuenta de reserva constituida de acuerdo a la escritura social.		

Al término de los 10 años y una vez que la asamblea dispusiera la amortización de las acciones se registrarían los siguientes asientos:

–1–

Reserva para amortización de acciones	$110 000.00	
Acreedores por acciones amortizadas		$110 000.00
Para registrar el pasivo exigible a favor de las acciones amortizadas.		

–2–

Capital social	$100 000.00	
Capital por acciones de goce		$100 000.00
Para registrar la disminución del capital social y la constitución del capital por acciones de goce a valor nominal.		

–3–

Acreedores por acciones amortizadas	$110 000.00	
Bancos		$110 000.00
Para registrar la liquidación a los accionistas cuyas acciones resultaron amortizadas.		

Segundo caso: cuando no se fije el precio o lo haga la asamblea general de accionistas

Cuando se desconoce el valor a que han de amortizarse las acciones, la reserva debe crearse e incrementarse de acuerdo con el valor real de las acciones; es decir, tomando como base el capital

contable de la empresa, pero sin tomar en cuenta dentro de este capital contable el importe de la reserva. Vea el siguiente ejemplo.

EJEMPLO

La Cía. Lulu tiene un capital social de $2 000 000.00 representado por 2 000 acciones de $1 000.00 cada una. Al final del primer ejercicio social obtuvo utilidades por $250 000.00, de las que se aplicaron 5% para constituir la reserva legal y $100 000.00 para pagar dividendos a los accionistas. Después de ejecutada la distribución de las utilidades, el capital contable se presenta de la siguiente manera:

Capital social	$2 000 000.00
Reserva legal	12 500.00
Utilidades por aplicar	137 500.00
Total	$2 150 000.00

Si suponemos que al término de 10 años se van a amortizar 50 acciones, debemos obtener su valor real dividiendo los $2 150 000.00 entre las 2 000 acciones que conforman el capital social, obteniendo un valor de $1 075.00 por acción.

En tales circunstancias el asiento contable del primer ejercicio quedaría de este modo:

Utilidades por aplicar	$5 375.00	
Reserva para amortización de acciones		$5 375.00
Para registrar el importe de 50 acciones por su valor real, entre 10 años.		

Cabe hacer notar que del segundo ejercicio en adelante, esta reserva se excluiría del capital contable para obtener el valor real de las acciones.

Acciones de trabajo

Estos títulos nominativos tampoco representan parte del capital social, ya que por lo general se donan, regalan o ceden a obreros, empleados, etc., como se comentó antes. Si se acuerda en la asamblea general de accionistas que produzcan utilidades, éstas se incluirían dentro del proyecto de aplicación como cualquier dividendo.

Aspecto contable

Para el control de las acciones de trabajo se manejan tres cuentas de orden, las cuales se podrían denominar:

- Acciones de trabajo.
- Emisión de acciones de trabajo.
- Acciones de trabajo en circulación.

La primera de ellas es de naturaleza deudora y representan su saldo las acciones de trabajo emitidas.

La de "emisión de acciones de trabajo" es de naturaleza acreedora y su saldo significará las acciones de trabajo pendientes de ceder, y la de "acciones de trabajo en circulación", también de saldo acreedor, representará las acciones cedidas a los trabajadores o empleados.

A continuación se presenta un ejemplo.

La sociedad anónima denominada Lyly, S. A., emite 500 acciones de trabajo de las cuales 200 son cedidas a empleados del departamento de ventas y 100 a empleados del departamento administrativo.

En la asamblea general ordinaria de accionistas se acordó que cada acción de trabajo tendría derecho a $100.00 de utilidad en el presente ejercicio.

Los asientos contables quedarían registrados de la siguiente manera:

–1–

Acciones de trabajo	$500.00	
Emisión de acciones de trabajo		$500.00
Por la emisión de 500 acciones de trabajo a las cuales se les otorgó el valor de representación de $1.00		

–2–

Emisión de acciones de trabajo	$200.00	
Acciones de trabajo en circulación		$200.00
Por las 200 acciones cedidas a los empleados del departamento de ventas.		

–3–

Emisión de acciones de trabajo	$100.00	
Acciones de trabajo en circulación		$100.00
Por las 100 acciones cedidas a los empleados del departamento administrativo.		

–4–

Utilidades por aplicar	$30 000.00	
Utilidades por pagar		$30 000.00
Para registrar el importe de las utilidades acordadas para las acciones de trabajo a razón de $100.00 por acción.		

–5–

Utilidades por pagar	$30 000.00	
Impuestos retenidos por pagar		$4 500.00
Bancos		$25 500.00
En el momento de cubrir las utilidades a los empleados previa retención del impuesto.		

Bonos de fundador

Esta clase de títulos nominativos tampoco representan parte del capital social de una sociedad de capitales. Son títulos que se donan o regalan a funcionarios, promotores, fundadores, gobernantes, etc., como se mencionó anteriormente, tomando en consideración lo prescrito en el artículo 108 de la LGSM.

En el artículo 107 de dicha ley se menciona, entre otras cosas, que los bonos de fundador sólo confieren el derecho de percibir la participación en las utilidades que el bono exprese y por el tiempo que indique.

Por lo tanto, se deberá incluir este compromiso en el mismo proyecto de aplicación de utilidades sin olvidar lo que prescribe el artículo 105 de la mencionada ley, de que no podrá cubrirse la participación de los bonos sino después de haber pagado a los accionistas un dividendo de 5% sobre el valor exhibido de sus acciones.

Aspecto contable

Esta clase de títulos se controla mediante cuentas de orden que podrían denominarse:

- Bonos de fundador.
- Emisión de bonos de fundador.
- Bonos de fundador en circulación.

La **cuenta "bonos de fundador"** es de orden deudora y su saldo significa los bonos emitidos.

La **cuenta "emisión de bonos de fundador"** es de orden acreedora y significa su saldo, los bonos pendientes de entregar.

La **cuenta "bonos de fundador en circulación"** también es de saldo acreedor y representa los bonos entregados (cedidos) a los beneficiarios.

A continuación se presenta un ejemplo.

La Cía. Lyly, S. A., emite 500 bonos de fundador con cupones nominativos y 200 bonos de fundador con cupones al portador.

Posteriormente se decreta que sean suscritos (entregados) 300 bonos de fundador con cupones nominativos y 100 bonos de fundador con cupones al portador.

Al final del año se decreta que se entreguen $5 000.00 para distribución entre los bonos de fundador que estén en circulación.

Los asientos contables quedarían así:

–1–

Bonos de fundador	$700.00	
Emisión de bonos de fundador		$700.00
Por el importe 500 bonos de fundador con cupones nominativos y 200 bonos de fundador con cupones al portador, con valor de registro de $1.00 por cada bono.		

–2–

Emisión de bonos de fundador	$400.00	
Bonos de fundador en circulación		$400.00
Para registrar los 300 bonos de fundador con cupones nominativos y 100 bonos de fundador con cupones al portador que fueron entregados.		

–3–

Utilidades por aplicar	$5 000.00	
Utilidades por cubrir a bonos de fundador		$5 000.00
Para registrar las utilidades decretadas en favor de los poseedores de bonos de fundador.		

–4–

Utilidades por cubrir a bonos de fundador	$5 000.00	
Bancos		$5 000.00
Por el retiro que hagan los poseedores de los cupones nominativos y al portador.		

Como todas las cuentas de orden, las anteriores se presentarán al pie del balance con sus respectivos saldos de la siguiente forma:

Bonos de fundador	$700.00	
Emisión de bonos de fundador		$300.00
Bonos de fundador en circulación		400.00

Valor a la par, sobre la par y bajo la par

En ocasiones, al decretarse un aumento de capital social, las acciones se venden a un precio mayor que su valor nominal. La diferencia entre ambos precios se considera un superávit de capital por provenir de una actividad diferente del giro de la empresa; sin embargo, la cuenta no siempre se denominará "prima en venta de acciones" porque dependerá de si el excedente entre el valor de mercado y el valor nominal supera al valor real de la acción.

Por lo tanto, si el valor real de la acción es igual o inferior al precio de venta, no existe superávit, sino que la diferencia debe considerarse como una aportación adicional de capital y *distribuirse en forma proporcional entre las cuentas que forman el capítulo del capital contable,* excepto la cuenta de "capital social".

Si el precio de venta es superior al valor real de la acción, la diferencia sí se debe considerar como un superávit de capital y deberá aparecer dentro del capital contable con el nombre de "prima en venta de acciones", retirando de esta cuenta las aportaciones adicionales referidas en el párrafo anterior.

A continuación se ilustra con un ejemplo lo indicado, para mayor claridad.

La Cía. Crawford, S. A., cuenta con un capital contable al 31 de diciembre de 200x, formado de la siguiente manera:

Capital social (1 000 acciones de $1 000.00 c. u.)	$1 000 000.00
Reserva legal	100 000.00
Reserva para fluctuación de moneda	150 000.00
Ganancias retenidas	50 000.00
Suma	$1 300 000.00

En asamblea general extraordinaria de accionistas se tomó el acuerdo de aumentar el capital social en 1 000 acciones más, cada una con valor nominal de $1 000.00 pero que se pondrían a la venta en $1 500.00 por unidad. En seguida se colocaron las acciones entre el público inversionista que las pagó en efectivo al precio de $1 500.00 cada una.

A fin de registrar correctamente los asientos a que da lugar la venta anterior, se procederá a determinar el valor real de las acciones.

El valor real se determina dividiendo el capital contable de $1 300 000.00 entre las 1 000 acciones suscritas antes del aumento del capital, lo que da un cociente de $1 300.00 por acción.

Si las nuevas acciones se vendieron en $1 500.00 cada una, se tiene una diferencia de $500.00 entre el valor nominal y el valor de venta.

Esta diferencia está formada por $300.00 de aportación adicional y $200.00 de utilidad en la venta de las acciones.

Por lo tanto, y en atención a lo señalado con antelación, los $300.00 por acción deberán distribuirse de manera proporcional entre las cuentas del capital contable, quedando $100.00 para la reserva legal, $150.00 para la reserva para fluctuaciones de moneda y $50.00 para ganancias retenidas.

Los $200.00 adicionales deberán quedar en la cuenta de prima en venta de acciones, ya que estos $200.00 sí son un excedente que debe considerarse como utilidad en esta transacción.

Asientos contables

–1–

Accionistas	$1 500 000.00	
Capital social		$1 000 000.00
Prima en venta de acciones		500 000.00
Por el importe del capital suscrito con prima sobre valor nominal.		

–2–

Bancos	$1 500 000.00	
Accionistas		$1 500 000.00
Por la exhibición de las acciones en efectivo.		

–3–

Prima en venta de acciones	$300 000.00	
Reserva legal		$100 000.00
Reserva para fluctuación de moneda		150 000.00
Ganancias retenidas		50 000.00
Para distribuir entre las cuentas de capital contable la aportación adicional de los nuevos accionistas.		

Emisión de acciones comunes sin valor nominal

La fracción IV del artículo 125 de la LGSM, en su segundo párrafo, indica que:

> Cuando así lo prevenga el contrato social, podrá omitirse el valor nominal de las acciones, en cuyo caso se omitirá también el importe del capital social.

Cuando las acciones no tienen valor nominal se puede determinar su valor en libros y, en ciertos casos, el valor de cotización.

Supongamos que se van a emitir 10 000 acciones comunes de capital social sin valor nominal. El consejo de administración de la empresa ha establecido en $500.00 el precio al que inicialmente se colocarán las acciones en el mercado.

Si el total de acciones fuera emitido a $1 200.00 cada una, el asiento para registrar esta transacción, una vez vendidas las acciones, sería:

Bancos	$12 000 000.00	
Capital social		$5 000 000.00
Prima en ventas de acciones		7 000 000.00
Emisión de 10 000 acciones de capital social sin valor nominal a un precio de $1 200.00 por acción. Se había asignado un precio de $500.00 por acción.		

Split de acciones

En ocasiones y con el propósito de aumentar el atractivo bursátil de mercado de una acción, la empresa puede recurrir al procedimiento de aumentar el número de acciones en circulación sin modificar el importe del capital suscrito y pagado.

Lo anterior puede ser posible reduciendo el valor nominal de las acciones originales. El aumento del número de acciones en circulación, sin que exista modificación al capital suscrito y pagado, no representa ningún cambio en el interés proporcional de los accionistas en el capital contable de la entidad, ni el valor de su inversión. Por lo tanto, cuando se efectúa una operación de esta índole no debe afectarse el valor de la inversión en los registros de la entidad emisora.

Reglas de valuación y presentación de las acciones

En el Boletín C-11 de la Comisión de Principios de Contabilidad del IMCP se establecen las siguientes reglas de valuación y presentación para las acciones de capital social emitidas.

Reglas de valuación

Los valores relativos a todos los conceptos del capital contable se expresarán en unidades de poder adquisitivo a la fecha del balance.

El capital social representa la suma del valor nominal de las acciones suscritas y su actualización correspondiente. En el caso de capital social representado por acciones sin expresión de valor nominal, éstas se considerarán al valor que conste en las actas de suscripción o cambios en el capital.

La prima en venta de acciones representa la diferencia en exceso entre el pago de las acciones suscritas y su valor nominal, o su valor teórico (importe del capital social pagado entre el número de acciones en circulación) en el caso de acciones sin valor nominal, adicionado de su actualización.

Las donaciones que reciba una entidad deberán formar parte del capital contribuido y se expresarán a su valor de mercado al momento en que se perciban, más su actualización.

Reglas de presentación

La presentación en el balance general de los diferentes conceptos que integran el capital contable deberá hacerse con el suficiente detalle para mostrar a cada uno de ellos, incluyendo en primer lugar los que forman el capital contribuido, seguido de los que integran el capital ganado.

Cuando los accionistas no exhiben totalmente el importe de las acciones suscritas, la diferencia entre el importe entregado y el importe pendiente de pago deberá considerarse como capital suscrito no pagado, restando el renglón de capital social. No es aceptable presentar la cantidad pendiente de pago como una cuenta por cobrar a los accionistas de la entidad, aun cuando esté amparada por títulos de crédito.

En el caso de que existan anticipos de los accionistas para futuros aumentos al capital social de la entidad, éstos se presentarán en un renglón por separado dentro del capital contribuido, siempre y cuando exista evidencia formal de que se aplicarán para aumentos al capital social en el futuro, pues de lo contrario estas cantidades deberán formar parte del pasivo a cargo de la entidad.

Los movimientos registrados durante el periodo en los conceptos del capital contribuido y del capital ganado se mostrarán en el estado de variaciones en el capital contable. Asimismo, en este estado o en sus notas se revelarán los cambios en el número o clase de acciones, o en el valor nominal de éstas.

Presentación en el balance general

A continuación se presenta la forma en que podría quedar el capital contable dentro del balance general:

Capital contable

Capital contribuido	
Capital social	
80 000 acciones comunes serie "A" a $1 000.00 c. u.	$80 000 000.00
3 000 acciones comunes serie "B" a $10 000.00 c. u.	30 000 000.00
Total	**$110 000 000.00**
50 000 acciones preferentes a $700.00	35 000 000.00
Total de capital social	**$145 000 000.00**
Prima en la emisión de 3 000 acciones de la serie "B" a $100.00 c. u.	300 000.00
Total de capital contribuido	**$145 300 000.00**
Capital ganado	
Utilidades retenidas	500 000 000.00
Total capital contable	**$645 300 000.00**

RESUMEN

El artículo 87 de la LGSM define a la sociedad anónima como "la que existe bajo una denominación y se compone de socios cuya obligación se limita al pago de sus acciones".

El artículo 88 de la LGSM dice: "La denominación se formará libremente pero será distinta de la de cualquier otra sociedad, y al emplearse irá siempre seguida de las palabras 'Sociedad Anónima' o de su abreviatura 'S. A.' ".
Los requisitos para su constitución son:

- Dos socios como mínimo y que cada uno suscriba una acción por lo menos.
- El capital social será de $50 000.00 como mínimo, íntegramente suscrito.
- Que se exhiba en efectivo al menos 20% del valor de cada acción.
- Cuando se pague una parte de la acción o toda con bienes, no en efectivo, quedará íntegramente exhibido.

La escritura constitutiva deberá contener lo siguiente:

- La parte exhibida del capital.
- El número, valor nominal y naturaleza de las acciones en que se divide el capital social.
- La forma y términos en que debe pagarse la parte insoluta de las acciones.
- La participación en las utilidades concedidas a los fundadores.
- Nombramiento de uno o varios comisarios.
- Las facultades de la asamblea general y las condiciones para la validez de sus deliberaciones.

La administración de la sociedad estará a cargo de uno o varios mandatarios temporales y revocables, pudiendo ser socios o personas extrañas a la sociedad. La asamblea general de accionistas, el consejo de administración o el administrador podrán nombrar uno o varios gerentes generales, cuyo nombramiento es revocable.

La vigilancia estará a cargo de uno o varios comisarios.

El artículo 179 señala que las asambleas generales de accionistas son ordinarias y extraordinarias, y deben celebrarse en el domicilio social.

El artículo 181 dice que las asambleas generales deberán celebrarse una vez al año y se tratará de la discusión, aprobación o modificación del informe de los administradores, entre otras cosas.

Cuentas relativas al capital en las sociedades anónimas

Se debe tomar en cuenta si la sociedad se constituyó bajo el régimen de capital fijo o capital variable y la forma en que se haya exhibido el capital social.

Las cuentas que se utilizan en la sociedad de capital fijo son:

- Capital social.
- Accionistas.
- Exhibiciones decretadas.
- Acciones en tesorería y depositante de acciones.

Las cuentas que se utilizan en la sociedad de capital variable son:

- Acciones emitidas y emisión de acciones.
- Capital suscrito.

Si la escritura constitutiva señala el capital mínimo con que debe operar la sociedad, se dividen las cuentas de mayor en:

- Capital social fijo.
- Capital social variable.

La LGSM define a las acciones como títulos nominativos que servirán para acreditar y transmitir la calidad y los derechos de socios que se registran por las disposiciones relativas a valores literales. También dice: "Las acciones serán de igual valor y conferirán iguales derechos". Sin embargo, en el contrato social puede estipularse que el capital se divida en varias clases de acciones con derechos para cada clase. La LGSM establece: "No producirán ningún efecto legal las estipulaciones que excluyan a uno o más socios de la participación de las ganancias".

Clasificación de las acciones

Acciones que representan parte del capital social.
Por su contenido se clasifican así:

- En efectivo.
- En especie.

Por su texto son:

- Nominativas (en México).
- Al portador (en el extranjero).

Por el número de acciones que ampara cada título:

- Sencillas.
- Múltiples.

Por su forma de pago.

- Liberadas.
- Pagadoras.

Por los derechos que confieren:

- Ordinarias o comunes
- Privilegiadas } Voto limitado
- Preferentes } Voto limitado
- Acumulativas
- No acumulativas
- Convertibles
- No convertibles
- Participantes
- No participantes

Por su valor:

- Con valor nominal.
- Sin valor nominal.

Acciones que no representan parte del capital social:

- Acciones de goce o certificados de goce.
- Acciones de fundador o bonos de fundador.
- Acciones de trabajo.

Desde el punto de vista contable las acciones presentan dos variantes.

Caso 1. Cuando se conoce el valor al que se van a amortizar.

Caso 2. Cuando no se fije el precio o lo haga la asamblea general de accionistas.

Al decretarse un aumento de capital social, las acciones se venden a un precio mayor que su valor nominal. La diferencia entre ambos precios se considera un superávit de capital por provenir de una actividad diferente al giro de la empresa.

Las reglas de valuación y representación de las acciones se encuentran en el Boletín C-11 de la Comisión de Principios de Contabilidad del IMCP.

PREGUNTAS DE REPASO

1. ¿Con qué otro nombre se conoce a los certificados de goce?
2. ¿Cuándo se expiden las acciones de goce?
3. ¿Las acciones de goce forman parte del capital social?
4. ¿Es posible pagar primero las utilidades decretadas para las acciones de goce que para las acciones comunes?
5. Cuando se desconoce el valor de las acciones que se van a amortizar, ¿cómo debe crearse e incrementarse la reserva para amortizarse?
6. ¿Una acción que no esté totalmente exhibida puede ser amortizada?
7. ¿Qué requisitos debe llenar la acción para ser amortizada?
8. Si no se tuvieran utilidades en un ejercicio y, por lo tanto, no fuera factible incrementar la reserva para amortización de acciones, en el siguiente ejercicio que hubiera utilidades, ¿cuál sería el valor de incremento para la reserva?
9. Las acciones de trabajo son títulos nominativos, ¿forman parte del capital social? ¿En cuánto se venden a los obreros? ¿Participan de las utilidades de la empresa? ¿Son utilidades en lugar del PTU?
10. Los bonos de fundador, ¿pueden ser al portador? ¿Tienen valor nominal? ¿Qué derechos le confieren al portador? ¿Es para siempre ese derecho?
11. En el caso de que las acciones sean vendidas a un precio mayor que su valor nominal, ¿cuándo se dice que se obtuvo prima en venta de acciones? ¿Cuándo se trata de aportación adicional?
12. ¿Qué diferencia existe entre el capital contribuido y el capital ganado?
13. ¿En qué consiste el *split* de acciones?

PROBLEMAS

Resuelve los siguientes problemas:

I. La Morenita, S. A., tiene un capital social de $100 000 000.00 y desea amortizar en un plazo de cinco años hasta $10 000 000.00 en acciones. Si suponemos que actualmente nuestras acciones en circulación son 100 000 de $1 000.00 cada una y se quieren amortizar 10 000 a

un precio de $1 200.00 por acción dentro de los próximos 10 años, ¿cuánto tendríamos que incrementar cada año a fin de estar en posibilidades de afrontar este compromiso al final de los 10 años? ¿Cómo registrarías el asiento del primer año?

II. Supón que la misma empresa emite 500 acciones de trabajo de las cuales 200 son para empleados administrativos y 300 para empleados del departamento de ventas. Si en la asamblea general ordinaria de accionistas se decreta que se paguen $140.00 de utilidades por acción, ¿cómo quedarían registrados tanto la suscripción de las acciones como el dividendo decretado a su favor?

III. A continuación se indican las cuentas con sus respectivos saldos y se te pide que indiques lo siguiente: ¿qué clase de cuenta es?, ¿qué representa su saldo?, ¿en qué estado financiero se presenta?

Bonos de fundador	$2 500
Emisión y bonos de fundador	1 200
Bonos de fundador en circulación	1 300

IV. La Cía. Mexicana de Aviación, S. A. de C. V., se constituyó el 1 de enero de 2000. En la escritura social figura lo siguiente:

1. Capital autorizado por $2 000 000.00 divididos en cuatro series de acciones: A, B, C y D.
2. Las utilidades que obtenga la empresa serán aplicadas en la siguiente forma: 5% para reserva legal, hasta llegar a la quinta parte del capital suscrito; 10% para la reserva especial hasta 100% del capital suscrito; 5% para honorarios a consejeros y comisario; el restante 80% de conformidad con lo que acuerde la asamblea general de accionistas.
3. A la fecha de constitución de la sociedad se suscribieron acciones con valor de $1 000 000.00, representadas *a*) por 5 000 acciones serie A que forman el capital fijo de la sociedad, pagadas con maquinaria y equipo por $250 000.00, terrenos por $50 000.00 y edificios por $200 000.00; *b*) por 5 000 acciones serie B que forman el capital variable y de las que sólo se exhibió 50% en efectivo.
4. En asamblea general de accionistas celebrada el 12 de mayo de 200X, se acordó decretar una exhibición de 40% del valor original de las acciones serie B que deberá ser cubierta a más tardar el 12 de junio. (A la fecha indicada todos los accionistas cumplieron.)
5. Durante el primer año la compañía obtuvo utilidades por valor de $100 000.00 que se reflejaron en un aumento de activos de $300 000.00 y un aumento de pasivos de $200 000.00. El consejo de administración propuso el proyecto de aplicación de utilidades conforme a los porcentajes establecidos en la escritura, dejando el restante 80% para incrementar la reserva especial.
6. En la asamblea general extraordinaria de accionistas celebrada el 31 de marzo de 200X se acordó aumentar el capital social en $1 000 000.00 de la siguiente forma: 5 000 acciones serie C, con valor nominal de $100.00 cada una, que serán entregadas proporcionalmente a los accionistas poseedores de las acciones series A y B como sigue:

   a) 2 500 acciones que se cubrirán con $225 000.00 en efectivo y $25 000.00 de utilidades retenidas.
   b) 5 000 acciones serie D con valor nominal de $100.00 cada una que deberán ser colocadas y cobradas en efectivo a razón de $120.00 cada una.

7. Al finalizar el año de 200X, la compañía obtuvo utilidades por $200 000.00 que se reflejaron en un aumento de activo de $700 000.00 y en un aumento de pasivo de $500 000.00.
8. La asamblea general de accionistas tuvo verificativo el 19 de febrero de 200X1 y entre otros puntos acordó:

   - Aprobar el balance general.
   - Aprobar el proyecto de aplicación de utilidades.
   - Ordenar que se publique en el diario de mayor circulación el balance general al 31 de diciembre de 200X, y se dé efecto a los puntos acordados en la propia asamblea.

   Se pide:

   a) Registrar las operaciones en esquema de mayor.
   b) Presentar los balances de 2000 y 200X.
   c) Presentar los proyectos de aplicación de utilidades de los años 2000 y 200X registrando lo conducente.
   d) Obtener el valor real de las acciones a febrero de 200X1.

CAPÍTULO

Obligaciones

7

Objetivo general

Que el alumno aprenda el concepto de *obligación* desde el punto de vista legal, sus diferencias con las acciones y su correcto registro en la contabilidad.

Objetivos específicos

Al terminar este capítulo, el alumno será capaz de:

» Distinguir entre una acción y una obligación.
» Registrar la emisión, colocación y amortización de las obligaciones dentro de la contabilidad.
» Elaborar la tabla práctica para la amortización de las obligaciones y la determinación del interés.
» Realizar el tratamiento contable de un descuento y una prima en la venta de obligaciones.
» Manejar el aspecto contable de las obligaciones cuando se colocan en épocas posteriores a la amortización.

Aspecto legal de las obligaciones

La Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito establece, en su artículo 208, que las sociedades anónimas pueden emitir obligaciones que representen la participación individual de sus tenedores en un crédito colectivo constituido a cargo de la sociedad emisora.

Las obligaciones serán bienes muebles aun cuando estén garantizadas con hipoteca.

El artículo 209 indica que las obligaciones serán nominativas y deberán emitirse en denom naciones de 100 pesos o de sus múltiplos, excepto tratándose de obligaciones que se inscriban en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios y se coloquen en el extranjero entre el gran público inversionista, en cuyo caso podrán emitirse al portador. Los títulos de las obligaciones llevarán adheridos cupones. Las obligaciones darán a sus tenedores, dentro de cada serie, derechos iguales. Cualquier obligacionista podrá pedir la nulidad de la emisión hecha en contra de lo dispuesto en este párrafo.

El artículo 210 detalla lo que deben contener las obligaciones:

I. Nombre, nacionalidad y domicilio del obligacionista, excepto en los casos en que se trate de obligaciones emitidas al portador en los términos del primer párrafo del artículo 209;
II. La denominación, el objeto y el domicilio de la sociedad emisora;
III. El importe del capital pagado de la sociedad emisora y el de su activo y de su pasivo, según el balance que se practique precisamente para efectuar la emisión;
IV. El importe de la emisión, con especificación del número y del valor nominal de las obligaciones que se emitan;
V. El tipo de interés pactado;
VI. El término señalado para el pago de interés y de capital y los plazos, condiciones y manera en que las obligaciones han de ser amortizadas;
VII. El lugar del pago;
VIII. La especificación, en su caso, de las garantías especiales que se constituyan para la emisión, con expresión de las inscripciones relativas en el Registro Público;
IX. El lugar y fecha de la emisión, con especificación de la fecha y número de la inscripción relativa en el Registro de Comercio;
X. La firma autógrafa de los administradores de la sociedad, autorizados al efecto, o bien la firma impresa en facsímil de dichos administradores, a condición, en este último caso, de que se deposite el original de las firmas respectivas en el Registro Público de Comercio en que se haya registrado la sociedad emisora.
XI. La firma autógrafa del representante común de los obligacionistas, o bien, la firma impresa en facsímil de dicho representante, a condición, en este último caso, de que se deposite el original de dicha firma en el Registro Público de Comercio en que se haya registrado la sociedad emisora.

De acuerdo con el artículo 213 de la mencionada ley, la sociedad emisora deberá hacer la declaratoria de su voluntad de emitir obligaciones e inscribir el acta en el Registro Público de la Propiedad que corresponda a la ubicación de los bienes, si en garantía de la emisión se constituye hipoteca, y en el Registro de Comercio del domicilio de la sociedad emisora, en todo caso.

El acta de emisión deberá contener:

I. Los datos a que se refieren las fracciones I y II del artículo 210, con inserción: *a*) Del acta de la Asamblea General de Accionistas que haya autorizado la emisión; *b*) Del balance que se haya practicado precisamente para preparar la emisión, certificado por contador público; *c*) Del acta de la sesión del Consejo de Administración en que se haya hecho la designación de la persona o personas que deben suscribir la emisión;

II. Los datos a que se refieren las fracciones III, IV, V y VI del artículo 210;
III. La especificación, en su caso, de las garantías especiales que se consignen para la emisión, con todos los requisitos legales debidos para la constitución de tales garantías;
IV. La especificación del empleo que haya de darse a los fondos producto de la emisión, en el caso a que se refiere el primer párrafo del artículo 212;
V. La designación de representante común de los obligacionistas y la aceptación de éste, con su declaración: *a*) De haber comprobado el valor del activo neto manifestado por la sociedad; *b*) De haber comprobado, en su caso, la existencia y valor de los bienes hipotecados o dados en prenda para garantizar la emisión; *c*) De constituirse en depositario de los fondos producto de la emisión que se destinen, en el caso a que se refiere el primer párrafo del artículo 212, a la construcción o adquisición de los bienes respectivos, y hasta el momento en que esa adquisición o construcción se realice. En caso de que las obligaciones se ofrezcan en venta al público, los avisos o la propaganda contendrán los datos anteriores. Por violación de lo dispuesto en este párrafo, quedarán solidariamente sujetos a daños y perjuicios aquellos a quienes la violación sea imputable.

Cuando en garantía de la emisión se den en prenda títulos o bienes, la prenda se constituirá en los términos de la sección 6a. del Capítulo IV, Título II de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito. Si la emisión fuere hecha para cubrir un crédito ya existente a cargo de la sociedad emisora, el representante común suscribirá los títulos y autorizará su entrega al acreedor, una vez que se acredite debidamente la cancelación de los títulos, documentos, inscripciones o garantías relativos al crédito en cuya sustitución se haya hecho la emisión.

El monto de la emisión no podrá ser mayor al monto del activo neto de la sociedad.

Se hace la aclaración que, para fines de interpretación, el activo neto que menciona la ley corresponde al capital contable en términos de la técnica contable.

Antes de pasar a otro apartado, conviene señalar la diferencia entre las acciones y las obligaciones, así como sus semejanzas, lo cual se muestra en la figura 7.1.

	Acciones	Obligaciones
Quien las emite	Sociedad anónima	Sociedad anónima
Acta de asamblea	Protocolizada	Protocolizada
Rendimiento denominado	Dividendo	Interés
Se registran en	Registro Público Sección comercio	Registro Público Sección Comercio
Representante común	No existe	Sí se tiene
Plazo de terminación de extinción	Duración de la sociedad	La fecha de extinción del crédito
Pago de rendimiento	Anualmente	Trimestral, semestral o anualmente
Representan para su poseedor	Parte alícuota del capital de la S. A.	Parte alícuota de un crédito colectivo a cargo de la S. A.
Título de crédito	Nominativo	Nominativo
Monto de la emisión	El capital autorizado	El importe del capital contable (activo neto) de la S. A.
Su colocación	A la par, bajo la par y sobre la par	A la par, bajo la par, sobre la par
Amortización	Por acciones de goce	A la fecha fija, pagos periódicos (por sorteos). Anualidades
Colocación en el extranjero	Acciones al portador	Obligaciones al portador
Finalidad	Constituir la S. A.	Invertir en el activo, pagar el pasivo, amortizar el capital
Personalidad de los tenedores	Accionista	Acreedor

Figura 7.1 Comparación entre acciones y obligaciones.

Emisión de obligaciones

Como se deduce de la personalidad de los poseedores de una obligación, éstos representan un pasivo de largo plazo a cargo de la empresa, y para dejarlo debidamente registrado se deben tener en cuenta las siguientes situaciones:

1. En la fecha en que quede aprobada e inscrita el acta de emisión se deberá registrar en cuentas de orden el total de dicha emisión, las cuales se denominarán: obligaciones hipotecarias (orden deudora) y emisión de obligaciones (orden acreedora) que se cargan y abonan por el importe total de la emisión.
2. Posteriormente y conforme se vayan colocando las obligaciones, se registrará el pasivo legal a cargo de la sociedad, cargando y abonando las cuentas de orden en forma cruzada con las cuentas de balance. Ejemplo:

–1–

Obligaciones hipotecarias	$1 000 000.00	
Emisión de obligaciones		$1 000 000.00
Por la emisión acordada		

–2–

Bancos	$1 000 000.00	
Obligaciones hipotecarias		$1 000 000.00

–3–

Emisión de obligaciones	$1 000 000.00	
Obligaciones en circulación		$1 000 000.00

Como se puede apreciar, cuando se colocan todos los títulos, las cuentas de orden quedan saldadas, quedando en su lugar la del activo (bancos) y la de pasivo (obligaciones en circulación).

Descuento y prima en venta de obligaciones

Como se menciona en la figura 7.1, las obligaciones pueden colocarse a su valor nominal, bajo o sobre la par. A continuación se da un ejemplo de cada caso.

Supongamos que en el momento de colocar las obligaciones sólo recibimos en efectivo 90% de su valor nominal, los asientos quedarían como sigue:

–2–

Bancos	$900 000.00	
Descuento en venta de obligaciones	100 000.00	
Obligaciones hipotecarias		$1 000 000.00

–3–

Emisión de obligaciones	$1 000 000.00	
Obligaciones en circulación		$1 000 000.00

Como puede observarse, la cuenta de pasivo "obligaciones en circulación" queda registrada por el valor nominal, independientemente de que se haya recibido menos de ese valor.

Ahora bien, si fuera el caso de venderlas a un valor superior al nominal, los asientos quedarían así:

–2–

Bancos	$1 100 000.00	
Obligaciones hipotecarias		$1 000 000.00
Prima en venta de obligaciones		100 000.00

Existen dos criterios para el tratamiento contable de las cuentas "descuento en obligaciones" y "prima en venta de obligaciones".

En el caso del descuento se puede considerar como activo diferido y amortizarlo con cargo a resultados durante el plazo que dure la emisión. En el caso de la prima se considerará como crédito diferido y también se amortizará con abono a resultados durante el tiempo que se estipule.

El otro criterio se refiere a considerar el descuento y la prima como gasto o producto financiero, respectivamente, en el ejercicio en que se hace la emisión. Es un hecho que toda emisión acarrea una serie de gastos como honorarios, gastos de impresión, comisión por colocación, gastos notariales, etc. Estos gastos deben considerarse como activo diferido dentro de una cuenta que podríamos denominar "erogaciones de la emisión", la cual deberá quedar saldada al término de la emisión. La forma de pago puede ser:

1. Amortización con anualidad variable, en la que se amortiza una cantidad fija de capital más los intereses correspondientes.
2. Amortización con anualidad fija, que consiste en pagar una cantidad que incluye la amortización del capital y el pago de los intereses.
3. Amortización al término del plazo de la emisión. En esta modalidad se pueden pagar los intereses durante la vida del crédito o bien al final del plazo de la emisión. En este último caso se podría constituir un fondo de amortización para que no disminuya la liquidez de la empresa en el momento del pago.

Aspecto contable

La Compañía Lyly, S. A., después de cumplir con los requisitos legales, emitió 10 000 obligaciones hipotecarias con valor nominal de $1 000.00 cada una a cinco años, con amortizaciones semestrales, debiendo ser la primera el 15 de diciembre de 20X1 y la última el 14 de junio de 20X6.

El interés que se pactó fue de 16% anual mediante la presentación de cupones.

Antes de la emisión se cubrieron honorarios al notario público y al contador que dictaminó los estados financieros por una cantidad de $1 500.00, más $500.00 por gastos de registro del acta de emisión.

Los gastos por impresión de títulos y folletos fueron de $1 000 000.00 y cinco al millar de comisión por la colocación de los títulos en el mercado.

Se fijó dentro del acta de emisión la cantidad de $500 000.00 por honorarios cada semestre para el representante común de los obligacionistas.

A continuación se procede a determinar la cantidad que deberá cubrirse cada semestre por medio de la siguiente fórmula:

$$\$10\,000\,000.00 = R\left\{\frac{1-\left(1+\frac{0.16}{2}\right)^{-10}}{\frac{0.16}{2}}\right\} = \left\{\frac{1-(1.08)^{-10}}{0.08}\right\} = \frac{1-\frac{1}{2.158925}}{0.08} = \left(\frac{1-0.4631934}{0.08}\right) = 6.7100825$$

Al aplicar el resultado anterior la anualidad sería:

$$10\,000\,000.00 = R(6.7100825)$$
$$R = 10\,000\,000.00/6.7100825 = 1\,490\,294.60$$

Dado que la anualidad de $1 490 294.60 es la que deberá pagarse cada semestre, se necesita conocer lo que corresponde a la amortización de las obligaciones y a los intereses sobre éstas.

A continuación se formula una tabla que denominaremos "práctica", ya que se fue ajustando para que al final quedaran los $10 000 000.00 del importe de las obligaciones hipotecarias.

Fecha de amortización	Capital	Intereses a 8% semestral	Amortización	Anualidad
Dic. 15/20X	10 000 000.00	800 000.00	690 300.00	1 490 300.00
Jun. 14/20X2	9 309 700.00	744 776.00	745 500.00	1 490 276.00
Dic. 15/20X2	8 564 200.00	685 136.00	805 100.00	1 490 236.00
Jun. 14/20X3	7 759 100.00	620 728.00	869 600.00	1 490 328.00
Dic. 15/20X3	6 889 500.00	551 160.00	939 100.00	1 490 260.00
Jun. 19/20X4	5 950 400.00	476 032.00	1 014 300.00	1 490 332.00
Dic. 15/20X4	4 936 100.00	394 888.00	1 095 400.00	1 490 288.00
Jun. 14/20X5	3 840 700.00	307 256.00	1 183 000.00	1 490 256.00
Dic. 15/20X5	2 657 700.00	212 616.00	1 277 700.00	1 490 316.00
Jun. 14/20X6	1 380 000.00	110 400.00	1 380 000.00	1 490 400.00
		4 902 992.00	10 000 000.00	14 902 992.00

Con los datos de la tabla anterior tenemos las cifras para los pagos semestrales y el importe de los intereses de cada periodo.

Los asientos quedarían como sigue:

–1–

Erogaciones de la emisión	$2 000.00	
Bancos		$2 000.00
Por los honorarios y gastos de registro del acta de emisión		

–2–

Obligaciones hipotecarias a 16%	$10 000 000.00	
Emisión de obligaciones		$10 000 000.00
Valor de emisión de 10 000 obligaciones con amortizaciones semestrales y vencimientos los días 15 de diciembre y 14 de junio según tabla anexa al contrato de emisión protocolizada ante notario núm. X.		

–3–

Erogaciones de la emisión		$1 000 000.00	
Bancos			$1 000 000.00
Por el pago de impresión de títulos y folletos s/facturas.			

–4–

Emisión de obligaciones		$10 000 000.00	
Obligaciones en circulación			$10 000 000.00
Valor de 10 000 obligaciones colocadas a la par (según aviso del banco X)			

–5–

Bancos		$9 950 000.00	
Erogaciones de la emisión		50 000.00	
Obligaciones hipotecarias a 16%			$10 000 000.00
Importe de la liquidación hecha por el banco X de la venta de 10 000 obligaciones a la par, menos su comisión del 5 al millar para el representante común.			

–6–

Deudores diversos		$1 990 300.00	
Representante común			
Bancos			$1 990 300.00
Por la amortización de capital e intereses	$1 490 300.00		
Comisión del representante común	500 000.00		

–7–

Gastos de emisión		$ 105 200.00	
Erogaciones de la emisión			$105 200.00
Para amortizar la décima parte de los gastos erogados que ascendieron a		$1 052 000.00	

Nota: El asiento 6 se registra cada semestre tomando en consideración los datos de la tabla antes presentada. El número 7 será igual hasta el último semestre de amortización.

Una vez recibido el aviso del representante común de haber cubierto el pago a los obligacionistas, el asiento quedaría así:

–8–

Obligaciones en circulación		$690 300.00	
Gastos financieros		800 000.00	
Gastos de la emisión		500 000.00	
Deudores diversos			$1 990 300.00
Representante común			

En este ejemplo se considera que se recibieron las liquidaciones en su conjunto, aunque el representante común puede enviar las liquidaciones conforme las realice. Este asiento corresponde a la primera amortización efectuada a partir del 15 de diciembre de 20X1.

En caso de que las obligaciones se colocaran con fecha posterior a la amortización, el obligacionista deberá cubrir los intereses devengados como una cantidad adicional al valor nominal, pero en este caso no se deberá considerar como "prima" sino como un pasivo diferido, ya que deberá ajustarse a la siguiente amortización y devolverse la cantidad que cubrió por anticipado.

EJEMPLO

Supongamos el mismo ejemplo citado anteriormente, pero imaginemos que no se colocan 3 000 obligaciones sino hasta febrero de 20X2; es decir, dos meses después de vencida la primera amortización, que fue el 15 de diciembre de 20X1. Los asientos quedarían así:

–1–

Emisión de obligaciones	$3 000 000.00	
Obligaciones en circulación		$3 000 000.00
Valor de 3 000 obligaciones colocadas a la par según aviso del representante común.		

–2–

Bancos	$3 064 600.00	
Erogaciones de la emisión	15 400.00	
Comisión del 5 al millar sobre las 3 000 obligaciones		
Obligaciones hipotecarias a 16%		$3 000 000.00
Intereses devengados no vencidos		80 000.00
Importe de lo que se cobró a los obligacionistas al colocar las obligaciones.		

Nota: La cuenta de intereses devengados no vencidos, por la cantidad de $80 000.00, que los obligacionistas entregaron cuando compraron las obligaciones dos meses después de la fecha de la emisión será reembolsada a los tenedores al hacerles la liquidación de capital e intereses correspondientes al siguiente sorteo.

RESUMEN

La Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito establece que las sociedades anónimas pueden emitir obligaciones hipotecarias que representan la participación individual de sus tenedores en un crédito colectivo, constituido a cargo de la sociedad emisora. Además de que se debe inscribir el acta de emisión en el Registro Público de Comercio.

El acta de emisión deberá contener:

- Denominación de la sociedad y su domicilio.
- Importe del capital pagado.
- Activo y pasivo de la sociedad.
- Acta de asamblea general de accionistas que la autorizó.

- Acta de la sesión de consejo de administración.
- Importe de las obligaciones con especificación del número y valor nominal.
- El interés pactado y término señalado para el pago de interés y capital.
- Forma de amortización de las obligaciones, así como el lugar de pago.
- En caso de contener garantías, especificar el empleo que se le dé al producto de la emisión, la designación del representante común, la existencia y valor de los bienes hipotecados para garantizar la emisión.
- El monto de la emisión no podrá ser mayor al monto del activo neto de la sociedad.

Los poseedores de una obligación representan un pasivo consolidado a cargo de la empresa y para registrarlo se toma en cuenta lo siguiente:

1. La fecha en que se apruebe y sea inscrita el acta de emisión.
2. Conforme se coloquen las obligaciones se registrará el pasivo. Al colocarse todos los títulos, las cuentas de orden quedan saldadas.

Criterio para el tratamiento contable de las cuentas "descuento en obligaciones" y "prima en venta de obligaciones":

1. El descuento se puede considerar activo diferido, amortizándolo con cargo a resultados durante el plazo que dure la emisión. La prima se considera crédito diferido y se amortiza con abono a resultados el tiempo que se estipule.
2. Se pueden considerar al descuento y la prima como gasto o producto financiero, respectivamente, en el ejercicio en que se hace la emisión.

La forma de pago considera lo siguiente:

1. Amortización con anualidad variable en la cual se amortiza una cantidad fija de capital más los intereses correspondientes.
2. Amortización con anualidad fija en la cual se paga una cantidad que incluye la amortización del capital y el pago de intereses.
3. Amortización al término del plazo de la emisión en la cual se pueden pagar los intereses durante la vida del crédito o hasta el final del plazo de la amortización.

PREGUNTAS DE REPASO

1. ¿Qué es una obligación?
2. ¿Cómo pueden venderse las obligaciones?
3. ¿Qué tipo de sociedad puede emitir las obligaciones?
4. ¿Qué es una anualidad?
5. Estipula qué datos debe contener el acta de la sesión del consejo administrativo en la que se manifieste la designación de la emisión de las obligaciones.
6. Indica tres diferencias entre una acción y una obligación.
7. Comenta en qué forma pueden circular los cupones.
8. ¿Cómo es el precio de reembolso respecto al de venta de las obligaciones?
9. ¿Qué papel desempeña el representante común de los obligacionistas?
10. Las cuentas obligaciones hipotecarias y emisión de obligaciones ¿en qué parte del balance se presentan? ¿Qué significa su saldo?

PROBLEMAS

Resuelve el siguiente problema:

La Cía. Remanso, S. A., una vez cubiertos los requisitos legales, emitió 5 000 obligaciones hipotecarias con valor nominal de $1 000.00 cada una a cinco años, con amortizaciones semestrales; la primera el 15 de septiembre de 20X1 y la última el 15 de marzo de 20X6.

El interés que se liquida a los obligacionistas es de 16% anual mediante la presentación de cupones semestrales.

Previo a esta emisión se realizaron las siguientes erogaciones:

Honorarios a profesionistas (notario y contador)	$5 000.00
Gastos de registro del acta de emisión	1 000.00
Comisión al representante común por la colocación de las obligaciones	4 000.00
Gastos por impresión de las obligaciones	6 000.00

Los honorarios por servicio de caja y tesorería que se fijaron en el acta de emisión para el representante común son de $800.00 por semestre.

El representante común nos avisa el 25 de diciembre que ha colocado el total de las obligaciones con un valor sobre la par de 15%, pero como ya transcurrieron nueve meses de intereses conforme a las condiciones de amortización de las obligaciones, se le cobró a cada obligacionista la parte correspondiente a los intereses devengados no vencidos.

Se pide:

Registrar las operaciones a que dé lugar antes de la emisión, la emisión y las amortizaciones de los tres periodos siguientes, sin olvidar amortizar la prima en venta de obligaciones en su parte proporcional.

CAPÍTULO

8

Sociedades de responsabilidad limitada

Objetivo general

Que el alumno aprenda a conocer y distinguir este tipo de sociedad de las demás que menciona la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM); asimismo, que aprenda a registrar las cuentas peculiares de este tipo de sociedad.

Objetivos específicos

Al terminar este capítulo, el alumno será capaz de:

» Mencionar las características de la sociedad de responsabilidad limitada, desde el punto de vista legal.
» Registrar correctamente las cuentas peculiares de este tipo de sociedad.
» Aplicar la forma adecuada de amortización del capital social y su correcto registro en libros.
» Realizar el registro correcto de las partes sociales en mora.

Aspecto legal

De acuerdo con la LGSM, una **sociedad de responsabilidad limitada** es la que se constituye entre socios que solamente están obligados al pago de sus aportaciones, sin que las partes sociales puedan estar representadas por títulos negociables, a la orden o al portador, pues sólo serán cedibles en los casos y con los requisitos que establece la propia ley.

La sociedad de responsabilidad limitada existirá bajo una denominación o bajo una razón social, seguida de las palabras "Sociedad de Responsabilidad Limitada" o de sus siglas "S. de R. L." La omisión de este requisito sujetará a los socios a la responsabilidad que establece el artículo 25 de la LGSM.

La sociedad de responsabilidad limitada tiene un tope máximo de 50 socios y el capital social será el que se establezca en el contrato social; se dividirá en partes sociales que podrán ser de valor y categoría desiguales, pero que en todo caso serán de un múltiplo de un peso, tiene su apoyo en el artículo 62 de la LGSM actualmente vigente. Al constituirse la sociedad el capital deberá estar íntegramente suscrito y exhibido, por lo menos 50% del valor de cada parte social.

Cuando así lo establezca el contrato social, los socios, además de sus obligaciones generales, tendrán que hacer aportaciones suplementarias en proporción a sus primitivas aportaciones, quedando prohibido pactar en el contrato social prestaciones accesorias consistentes en trabajo o servicio personal de los socios.

En caso de que el contrato social lo prevenga expresamente, podrán expedirse a favor de los socios, cuyas partes sociales se hubieren amortizado, certificados de goce con los derechos que establece el artículo 137 de la LGSM para las acciones de goce.

Por otra parte, el artículo 85 establece que en el contrato social podrá estipularse que los socios tengan derecho a percibir intereses no mayores de 9% anual sobre sus aportaciones, aun cuando no hubiere beneficios; pero solamente por el periodo necesario para la ejecución de los trabajos que, según el objeto de la sociedad, deban preceder al comienzo de sus operaciones sin que en ningún caso dicho periodo exceda de tres años. Estos intereses deberán cargarse a gastos generales.

En el artículo 71 se menciona que la amortización de las partes sociales no estará permitida, sino en la medida y forma que establezca el contrato social vigente en el momento en que las partes afectadas hayan sido adquiridas por los socios. La amortización se llevará a efecto con las utilidades líquidas de las que conforme a la ley pueda disponerse para el pago de dividendos.

Aspecto contable

Los comentarios vertidos anteriormente, en relación con el aspecto legal de la sociedad de responsabilidad limitada, nos lleva a considerar lo siguiente como puntos de interés para fines contables:

- El acta constitutiva de la sociedad.
- Sus partes privilegiadas.
- Las aportaciones suplementarias.
- Amortización de capital.
- Intereses en el periodo de instalación.

Cuentas peculiares para el registro del capital

Debemos distinguir el tipo de capital bajo el cual se constituyó la sociedad; si se trata de capital fijo, las cuentas serían:

- Capital social.
- Socios.
- Exhibiciones decretadas.
- Socios aportaciones suplementarias.
- Aportaciones suplementarias.
- Capital por aportaciones suplementarias.

La **cuenta de "capital social"** se acredita del importe del capital social a la fecha de constitución de la sociedad, así como de todos los aumentos de capital durante la vida de la empresa, previos los requisitos legales. Se carga de las disminuciones que se hagan al capital social, después de cumplir con los requisitos que establece la ley para tal propósito.

La **cuenta de "socios"** se utiliza cuando las exhibiciones de capital no son inmediatas. Se carga del importe del capital social suscrito y se abona de los pagos que aporten los socios, en los términos descritos desde la escritura social o posteriormente por la asamblea de socios. Su saldo representa las exhibiciones pendientes de los socios, pero cuyos plazos, marcados en la escritura para su liquidación, no han vencido. Esta cuenta deberá contar con un auxiliar en el que se inscriban los nombres, domicilios, etc., de cada uno de ellos, con indicación de sus aportaciones y las exhibiciones pendientes, si existiesen, así como la transmisión de las partes sociales. Esta cuenta de "socios" puede equipararse a la de "accionistas" de una sociedad anónima.

La **cuenta de "exhibiciones decretadas"** se carga con crédito a la de socios, por el importe de las exhibiciones que se decreten posteriormente a la primera exhibición. Se acreditará de los pagos que efectúen los socios. Su saldo deudor representa las exhibiciones decretadas pendientes de cubrir por los socios. Se presenta en el balance y forma parte del activo circulante, ya que si dentro del plazo que marca la escritura, o señale la asamblea general de socios, no se pagan estas partes sociales, se considerarán en mora.

Las **cuentas de "socios aportaciones suplementarias"** y **"aportaciones suplementarias"** son cuentas de orden; la primera, de naturaleza deudora y la segunda, de naturaleza acreedora. La cuenta de "socios aportaciones suplementarias" se carga del importe total de las aportaciones suplementarias a las que se han comprometido los socios. Se abona con cargo a la cuenta de activo correspondiente en el momento en que se cubren las aportaciones, ya sea en efectivo o en bienes. La cuenta de "aportaciones suplementarias" se abona del importe total de estas mismas y se carga con crédito a la de capital por aportaciones suplementarias, en la fecha en que la asamblea general de socios acuerda hacer efectivas las aportaciones suplementarias. Los saldos de estas cuentas de orden nos recuerdan el importe pendiente de exigir por la asamblea a los socios por este concepto.

La **cuenta de "capital por aportaciones suplementarias"** se acredita con cargo a la de aportaciones suplementarias (orden acreedora) por el importe de las aportaciones exigidas por la asamblea general, de acuerdo con lo estipulado en el contrato social. Esta cuenta no se considera dentro del concepto de capital social porque es independiente de éste, pero definitivamente forma parte del capital contable.

Tratándose de una sociedad bajo el régimen de capital variable, además de las cuentas mencionadas para el régimen de capital fijo, se utilizarán las siguientes:

- Partes sociales (orden deudora).
- Emisión de partes sociales (orden acreedora).

Ambas cuentas representan el capital social autorizado, moviéndose una contra otra en el momento de la constitución de la sociedad; y conforme se vaya suscribiendo el capital, estas

cuentas se afectarán como sigue: "socios a partes sociales" y la de "emisión de partes sociales" con abono a la de capital social. Los saldos de "partes sociales" y "emisión de partes sociales" nos indicarán el capital autorizado no suscrito.

Partes privilegiadas

Las partes privilegiadas tienen semejanza con las acciones preferentes en las sociedades anónimas, en cuanto a la preferencia en la aplicación de utilidades y su acumulación.

Aunque no se explicita en la ley, se supone que al crear unas partes sociales privilegiadas, el legislador tuvo en mente la preferencia en la distribución de las utilidades, así como su acumulación en los años en que no se tengan resultados positivos.

En los años en que se obtenga pérdida se registrarán las utilidades que deberían corresponder a estas partes sociales, por medio de cuentas de orden, para que quede asentado en libros el pasivo contingente que tiene la empresa para con los poseedores de las partes privilegiadas.

El nombre de las cuentas de orden podría ser: "utilidades acumuladas de partes sociales" (orden deudora) y "acreedores por utilidades acumuladas" (orden acreedora).

En el primer ejercicio que se obtenga utilidad, estas cuentas se registrarían de la siguiente manera:

–1–

Utilidades por aplicar	$xxx.xx	
Utilidades acumuladas de partes sociales		$xxx.xx

–2–

Acreedores por utilidades acumuladas	$xxx.xx	
Utilidades acumuladas por pagar		$xxx.xx

–3–

Utilidades acumuladas por pagar	$xxx.xx	
Bancos		$xxx.xx
En el momento del pago		

Aportaciones suplementarias

Para el registro contable de las aportaciones suplementarias se necesita abrir dos cuentas de orden, cuya nomenclatura ya quedó asentada en párrafos anteriores.

El siguiente asiento se haría en la fecha de constitución de la sociedad para registrar la responsabilidad de los socios:

Socios aportaciones suplementarias	$xxx.xx	
Aportaciones suplementarias		$xxx.xx

Una vez que la asamblea general de socios acuerda exigirles el pago de la responsabilidad suplementaria, ya sea total o parcialmente, se formularán los siguientes asientos:

–1–

Aportaciones suplementarias	$xxx.xx	
Capital por aportaciones suplementarias		$xxx.xx

–2–

Bancos o diversas cuentas de activo	$xxx.xx	
Socios aportaciones suplementarias		$xxx.xx

Cuando lo establezca la escritura constitutiva puede hacerse la devolución de las aportaciones suplementarias a los socios, siempre y cuando no se afecte la solvencia de la empresa y sea acordado por la asamblea general de socios.

En caso de que proceda la devolución, el asiento quedaría de este modo:

Capital por aportaciones suplementarias	$xxx.xx	
Bancos o diversas cuentas de activo		$xxx.xx

Mientras las cuentas de orden denominadas "socios aportaciones suplementarias" y "aportaciones suplementarias" tengan saldo, significa que hay aportaciones suplementarias pendientes de cubrir por los socios.

Partes en mora

Cuando las partes sociales que estaban pendientes de cubrir en su totalidad no se cubran oportunamente, se declararán en mora.

Si éste fuera el caso, podrían presentarse las siguientes situaciones:

- Que se vendan las partes en mora.
- Que por el importe de las partes en mora se disminuya el capital social.

En el caso de la primera situación, *que se vendan las partes en mora,* se deberán cubrir los requisitos que establece la ley respecto a que debe existir el consenso de todos los demás socios o, cuando menos, que representen la mayoría del capital social cuando se quiera vender estas partes en mora a nuevos socios. (Artículos 65 y 66.)

Vencido el plazo para el pago de la exhibición, las partes sociales que no la hayan cubierto se declararán en mora.

Para registrar en libros esta situación se formulará el siguiente asiento:

Partes sociales en mora	$xxx.xx	
Exhibiciones decretadas		$xxx.xx

En cuanto se vendan las partes sociales en mora se registra el siguiente asiento:

Bancos	$xxx.xx	
Partes sociales en mora		$xxx.xx

En caso de que existan gastos por el juicio, éstos se cargarán al socio moroso, así como los intereses legales, por lo que deberá formularse el siguiente asiento para registrar los gastos:

Partes sociales en mora	$xxx.xx	
Productos financieros (por los intereses)		$xxx.xx
Acreedores diversos (por los gastos del juicio)		$xxx.xx

Después de formulados los asientos anteriores, el saldo de la cuenta de "partes sociales en mora" será acreedor y representará el importe que debe reembolsarse al socio o socios morosos.

Si se decide *disminuir el capital social,* esta reducción deberá ser por el total de la parte social en mora, quedando el asiento como sigue:

Partes sociales en mora	$xxx.xx	
Exhibiciones decretadas		$xxx.xx

El importe de este asiento será por el monto de la exhibición que no cubrieron los socios morosos.

Después de cumplir los requisitos legales se procederá a registrar la reducción del capital social mediante el siguiente asiento:

Capital social	$xxx.xx	
Partes sociales en mora		$xxx.xx

Por el importe total de la parte social que se declaró en mora.

Con el propósito de que la cuenta de "partes sociales en mora" refleje un saldo correcto, procede formular un ajuste por el importe de las exhibiciones no cubiertas de las partes sociales en mora de este modo:

Partes sociales en mora	$xxx.xx	
Socios		$xxx.xx

Con este asiento la cuenta de "partes sociales en mora" tendrá un saldo acreedor que reflejará las exhibiciones cubiertas por los socios, antes de que sus partes sociales se declararan en mora.

La cuenta de "socios con saldo deudor" representará las exhibiciones pendientes a cargo de los socios que continúen en la sociedad.

Amortización del capital

Como se estableció antes, el capital social en este tipo de sociedades se puede amortizar en la medida y forma que establezca el contrato social por medio de las utilidades líquidas de las que, conforme a la ley, puede disponerse para el pago de dividendos.

En la escritura social puede estipularse el importe en que van a ser amortizadas las partes sociales afectadas, o bien, puede fijarse al término del plazo de la amortización por la asamblea general de socios.

A continuación se presenta el caso en que *se conoce el valor a que van a amortizarse.*

Si en la escritura constitutiva se establece el precio en que deben comprarse las partes sociales que se van a amortizar, la cantidad necesaria para constituir la reserva correspondiente se debe separar de las utilidades repartibles, a fin de que al finalizar el plazo marcado por la escritura se tenga la reserva suficiente para cubrir la amortización.

El precio en que se adquieran las partes sociales puede ser igual o mayor a su valor nominal; sin embargo, esta diferencia de valores o de precios de adquisición no afecta a su contabilización, ya que tenemos un valor cierto que en determinado periodo tendremos que amortizar, lo que da lugar a lo siguiente:

–1–

Utilidades por aplicar	$xxx.xx	
Reserva para amortización de partes sociales		$xxx.xx
Asiento para registrar la creación de la reserva y su incremento anual.		

–2–

Reserva para amortización de partes sociales	$xxx.xx	
Acreedores por partes sociales amortizadas		$xxx.xx
Para registrar el pasivo exigible a cargo de la sociedad y a favor de los socios cuyas partes sociales fueron amortizadas.		

–3–

Capital social	$xxx.xx	
Capital social amortizado		$xxx.xx
Para dejar registrada la disminución del capital social y la constitución del capital amortizado (por el valor nominal de las partes sociales).		

Si se expiden certificados de goce, el asiento anterior quedaría así:

–1–

Capital social	$xxx.xx	
Capital por certificados de goce		$xxx.xx

–2–

Acreedores por partes sociales amortizadas	$xxx.xx	
Bancos		$xxx.xx
Para registrar el pago que se hace a los socios cuyas partes sociales fueron amortizadas.		

Para el caso en que el *precio de compra lo establece la asamblea general de socios,* se calcula el importe con que debe constituirse para incrementar esta reserva, siguiendo un procedimiento similar al que se indicó al tratar este tema en las sociedades anónimas. Los asientos serán iguales que cuando se conoce el valor de la amortización de las partes sociales. La reserva para amortización de partes sociales debe considerarse como de pasivo.

EJEMPLOS PRÁCTICOS

A continuación se presenta un ejemplo práctico que pretende comprender las diferentes situaciones expuestas con anterioridad.

Supongamos que la Sociedad Lyly, S. de R. L., se constituyó el 1 de febrero de 200X1, con un capital social de $400 000 000.00 representado por tres partes sociales de los socios Crawford, Lewys y Morales por $200 000 000.00, $120 000 000.00 y $80 000 000.00, respectivamente. Todos los socios exhibieron en la fecha de su constitución 50% del capital suscrito. Además existe en la escritura una cláusula donde los socios deberán hacer una aportación suplementaria de 10% del importe de sus aportaciones en la fecha que determine la asamblea general de socios.

Posteriormente, el 1 de agosto del mismo año se decretó el pago de una nueva exhibición por 25% del capital suscrito. Vencido el plazo para el pago, el socio Morales —poseedor de la parte social de $80 000 000.00— no cubrió la exhibición acordada, por lo que su parte social se declaró en mora.

En vista de que no fue posible vender la mencionada parte social, se acordó disminuir el capital social por el monto de esa parte social.

En noviembre se decretó la exhibición del porcentaje restante, el cual logró pagarse por el resto de los socios totalmente en efectivo. El 1 de diciembre se acordó hacer efectiva en 50% la responsabilidad suplementaria, que fue cubierta en efectivo por los socios.

Solución:

Antes de proceder a registrar el problema anterior conviene tener en cuenta las siguientes consideraciones:

- Las partes sociales son desiguales.
- En la fecha de constitución de la sociedad, el capital suscrito sólo quedó exhibido en 50%.
- Se estableció en la escritura constitutiva una responsabilidad suplementaria.
- En la segunda exhibición decretada quedó en mora una de las partes sociales, por lo cual tuvo que disminuirse el capital social por el importe de ésta.

Con base en lo anterior, los asientos quedarían registrados de la siguiente manera:

1 de marzo

–1–

Socios		$400 000 000.00	
Crawford	$200 000 000.00		
Lewys	120 000 000.00		
Morales	80 000 000.00		
Capital social			$400 000 000.00
Importe del capital suscrito por los socios, representado por tres partes sociales			

–2–

Bancos		$200 000 000.00	
Socios			$200 000 000.00
Crawford	$100 000 000.00		
Lewys	60 000 000.00		
Morales	40 000 000.00		
Importe de la exhibición de 50% hecha por los socios en esta fecha.			

–3–

Socios aportaciones suplementarias		$40 000 000.00	
Aportaciones suplementarias			$40 000 000.00
Para dejar en cuentas de orden el compromiso de los socios de cubrir con posterioridad una responsabilidad suplementaria.			

1 de agosto

–4–

Exhibiciones decretadas		$100 000 000.00	
Socios			$100 000 000.00
Crawford	$50 000 000.00		
Lewys	30 000 000.00		
Morales	20 000 000.00		
Importe de 25% decretado para exhibirse en un plazo de 15 días.			

–5–

Bancos		$80 000 000.00	
Exhibiciones decretadas			$80 000 000.00
Pago efectuado por los socios Crawford y Lewys de su 25% decretado.			

–6–

Partes sociales en mora		$20 000 000.00	
Exhibiciones decretadas			$20 000 000.00
Para saldar la cuenta de exhibiciones decretadas, por la parte social declarada en mora.			

–7–

Capital social		$80 000 000.00	
Partes sociales en mora			$80 000 000.00
Por la disminución del capital por retiro del socio Morales, según requisitos legales cubiertos en su oportunidad.			

Con el asiento anterior la cuenta de "partes sociales en mora" tiene un saldo acreedor de $60 000 000.00 que no es correcto, ya que la cantidad que exhibió el socio Morales fue sólo de $40 000 000.00 por lo que existe una diferencia de $20 000 000.00. Asimismo, la cuenta de "socios" arroja un saldo de $100 000 000.00 que tampoco se considera correcto, como puede verse a continuación:

Crawford			
Capital suscrito		$200 000 000.00	
menos: Exhibición inicial	$100 000 000.00		
2a. exhibición	50 000 000.00	150 000 000.00	
Capital por exhibir			$50 000 000.00
Lewys			
Capital suscrito		$120 000 000.00	
menos: Exhibición inicial	$60 000 000.00		
2a. exhibición	30 000 000.00	90 000 000.00	
Capital por exhibir			$30 000 000.00
Capital por exhibir de ambos:			$80 000 000.00

En este momento la cuenta de "socios" tiene un saldo de $100 000.00, por lo que no corresponde con el análisis que se presentó antes. Para dejar correctamente el saldo de esta cuenta se registra el siguiente asiento:

–8–

Partes sociales en mora	$20 000 000.00	
Socios		$20 000 000.00
Ajuste para dejar correctos los saldos de las cuentas anteriores, por la cantidad que corresponde al socio Morales que se retiró de la sociedad.		

–9–

Aportaciones suplementarias	$8 000 000.00	
Socios aportaciones suplementarias		$8 000 000.00
Para cancelar las aportaciones suplementarias a cargo del socio Morales por 10% de su capital que originalmente suscribió.		

Noviembre 30

–10–

Exhibiciones decretadas	$80 000 000.00	
Socios		$80 000 000.00
Por el importe de la exhibición decretada.		

–11–

Bancos	$80 000 000.00	
Exhibiciones decretadas		$80 000 000.00
Por el pago hecho por los socios Crawford y Lewys.		

Posteriormente, los socios acordaron hacer efectivo 50% de las aportaciones suplementarias, habiéndose cubierto en efectivo, lo que originó los siguientes asientos:

–12–

Aportaciones suplementarias	$16 000 000.00	
Capital por aportaciones suplementarias		$16 000 000.00
Por 50% del capital suplementario acordado por los socios.		

–13–

Bancos	$16 000 000.00	
Socios aportaciones suplementarias		$16 000 000.00
Por el pago efectuado por los socios en efectivo.		

Nota: El movimiento de las cuentas de orden se hizo en forma cruzada para dejar bien determinado el saldo deudor y acreedor de éstas.

En resumen, al final de estos movimientos contables se encuentran los siguientes saldos:

- La cuenta de "socios" totalmente saldada por haberse cubierto 100% de las exhibiciones.
- "Capital social" con un saldo acreedor de $320 000.00 totalmente suscrito y exhibido.
- "Capital por aportaciones suplementarias" y "socios aportaciones suplementarias", con un saldo compensado de $16 000 000.00 que nos representan las aportaciones pendientes de cubrir por los socios Crawford y Lewys.
- Partes sociales en mora con saldo acreedor de $40 000 000.00 que representa un pasivo a cargo de la sociedad y a favor del socio Morales, que estará a su disposición por un año, al término del cual, si no lo reclama, pasará a formar parte del capital contable de acuerdo con la LGSM que se refiere a las acciones desertas en la sociedad anónima y que se toma por analogía para este tipo de sociedad.

RESUMEN

La sociedad de responsabilidad limitada se constituye entre socios que están obligados al pago de sus aportaciones, sin que las partes sociales puedan estar representadas por títulos negociables a la orden o al portador. Tiene un tope máximo de 50 socios y un capital, el cual, al momento de constituirse la sociedad, deberá estar íntegramente suscrito y exhibido por lo menos en 50% del valor de cada parte social. Cuando una exhibición no sea cubierta en los plazos fijados, el socio se considera en mora, la sociedad puede excluirlo del capital social o vender la parte social que está en mora.

Puntos de interés para los fines contables:

- Tomar en cuenta el acta constitutiva de la sociedad.
- Sus partes privilegiadas.
- Aportaciones suplementarias.
- Partes en mora.
- Amortización de capital.
- Intereses en el periodo de instalación.

Cuando el capital es fijo las cuentas serían:

- Capital social.
- Socios.
- Exhibiciones decretadas.
- Socios aportaciones suplementarias.
- Aportaciones suplementarias.
- Capital por aportaciones suplementarias.

Tratándose de una sociedad con régimen de capital variable se utilizan las siguientes cuentas:

- Partes sociales (orden deudora).
- Emisión de partes sociales (orden acreedora).

Cuando las partes sociales no sean cubiertas oportunamente se declararán en mora y se presentarán las siguientes situaciones:

- Que las partes en mora sean vendidas.
- Que el importe de las partes en mora se disminuya del capital social.

El capital social será amortizado como lo establezca el contrato social. También se estipulará en la escritura social el importe en que van a ser amortizadas las partes sociales afectadas, o bien, puede fijarse al término del plazo de la amortización por la asamblea general de socios.

PREGUNTAS DE REPASO

1. ¿A qué están obligados los socios de una sociedad de responsabilidad limitada?
2. ¿Bajo qué régimen existe la sociedad de responsabilidad limitada?
3. ¿Cómo debe tener su capital social la sociedad de responsabilidad limitada en el momento de su constitución?
4. ¿Qué nombre recibe el título con que se ostenta el socio de una S. de R. L.?
5. ¿A quiénes se puede expedir un certificado de goce?
6. ¿Cómo se considera el socio en los casos en que una exhibición no sea cubierta en los plazos fijados para tal efecto?
7. ¿Este tipo de sociedad se puede constituir con capital variable o sólo con capital fijo?
8. ¿Puede un socio obligarse internamente en el contrato social a prestar servicios personales a la S. de R. L.?
9. ¿Qué es un capital suplementario?
10. ¿Con qué tienen semejanza las partes privilegiadas?
11. ¿Cuáles son las cuentas que se utilizan en una S. de R. L. para designar el capital adicional? ¿Éste es repartible?
12. ¿Qué nombre recibe el título que representa la parte alícuota de un capital en la S. de R. L.? ¿Es negociable?

PROBLEMAS

Resuelve los siguientes problemas:

I. Supongamos que la sociedad Hermes, S. de R. L., se constituyó el 1 de enero de 200X1 con un capital social de $10 000.00 representados por cuatro partes sociales como sigue:

Socio A	$2 000.00
Socio B	3 500.00
Socio C	2 800.00
Socio D	1 700.00

Todos los socios exhibieron en la fecha de su constitución 50% del capital suscrito y se comprometieron a hacer una aportación suplementaria de 12% adicional a sus aportaciones en la fecha en que la asamblea lo determine.

En marzo se decretó el pago de una segunda exhibición por 15% del capital suscrito, el cual deberá cubrirse en los próximos 15 días. Vencido el plazo para dicho pago, el Socio C no cubrió la exhibición acordada, por lo que su parte social se declaró en mora.

Posteriormente, la parte social se vende en $1 700.00 y una vez que se cubren las costas y gastos judiciales por $100.00, más el interés a favor de la sociedad por $150.00, el remanente queda a disposición del Socio C, quien lo retira en efectivo.

En abril se decreta una tercera exhibición por el resto del capital pendiente de exhibir y el pago del capital suplementario que se acordó en la asamblea de socios.

Al 30 de abril queda todo cubierto en efectivo y se presenta el balance correspondiente.

Se pide:

Registrar las operaciones y presentar la información financiera.

II. La sociedad de responsabilidad limitada denominada Grupo 401, S. de R. L., con fecha 1 de abril de 200X1 se constituyó con un capital social de $800 000 000.00 representados por los siguientes socios: Mendoza 30%, González 22%, Ruiz 18%, Rodríguez 25%, Sánchez 5%. Todos los socios exhibieron 50% en el momento de su suscripción y también se comprometieron a hacer una aportación suplementaria de 20% de sus aportaciones al 31 de diciembre del presente año. El 15 de mayo se decretó una nueva exhibición de 20% del capital suscrito. El socio Rodríguez no cubrió su exhibición, por lo que se declaró en mora.

Posteriormente fue vendida con 12% de recargo, de lo que 5% fue para gastos y costas judiciales, 5% como interés para la empresa y el resto se le devolvió al socio declarado deserto.

En julio se decretó una nueva exhibición de 15% sobre el valor nominal. Llegado el plazo para cubrir su exhibición, el socio Sánchez no la cubrió, por lo que se acordó declararla en mora.

En vista de que no fue posible vender la parte social declarada en mora, se acordó disminuir el capital social por el valor total de la parte social.

En noviembre se decretó la tercera exhibición por el porcentaje restante, la cual fue cubierta.

En diciembre se decretó el capital suplementario por 20% de lo exhibido hasta la fecha.

En la asamblea celebrada en enero siguiente deciden amortizar cuatro partes sociales en un plazo de 10 años. El valor de las partes sociales a amortizarse será la décima parte del

capital aportado por cada socio, para lo cual se decide crear, a partir de este año, una reserva que constituya la obligatoriedad de dicha amortización.

Se pide:

Registrar en asientos de diario las operaciones de la sociedad durante el año de 200X1. Para la reserva considere una utilidad anual de $25 500 000.00.

CAPÍTULO

9

Sociedad en comandita simple

Objetivo general

Que el alumno aprenda el aspecto legal y contable de la sociedad en comandita simple.

Objetivos específicos

Al terminar este capítulo, el alumno será capaz de:

» Distinguir a la sociedad en comandita simple del resto de las sociedades mercantiles.
» Manejar las cuentas peculiares del capital social.
» Registrar el asiento de apertura cuando las aportaciones son inmediatas.
» Registrar el asiento de apertura cuando las aportaciones son mediatas.
» Registrar correctamente el capital social autorizado.
» Presentar en forma correcta el capital contable dentro del balance general.

Aspecto legal

El artículo 51 de la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM) dice:

> Sociedad en comandita simple es la que existe bajo una razón social y se compone de uno o varios socios comanditados que responden, de manera subsidiaria, ilimitada y solidariamente, de las obligaciones sociales, y de uno o varios comanditarios que únicamente están obligados al pago de sus aportaciones.

En el artículo 52 de dicha ley se aclara que la razón social se formará con los nombres de uno o más comanditados seguidos de las palabras "y compañía" u otros equivalentes, cuando en ella no figuren los de todos. A la razón social se agregarán siempre las palabras "Sociedad en Comandita" o sus siglas S. en C. Es conveniente destacar que cualquier socio comanditario o persona ajena a la sociedad que permita que su nombre aparezca en la razón social, quedará sujeta a la responsabilidad de los comanditados (artículo 53). En esta misma responsabilidad incurrirán los comanditarios cuando se omita la expresión "Sociedad en Comandita" o sus siglas.

Aspecto contable

Las cuentas peculiares de este tipo de sociedad que nos sirven para registrar apropiadamente los diversos conceptos del capital social son:

- Capital social comanditado.
- Capital social comanditario.
- Socios comanditados.
- Socios comanditarios.

Las cuentas de "capital comanditado" y "capital comanditario" se acreditarán del importe del capital social a la fecha de constitución de la compañía, así como de todos los aumentos de capital durante la vida de la sociedad, previos cumplimientos de los requisitos legales.

Se cargará de las disminuciones que se hagan al capital social, después de cubrir los requisitos de ley.

Las cuentas de "socios" se cargan del capital social suscrito y se abonan de los pagos que realicen los socios, en los términos que establezca la escritura social o acuerde la asamblea de socios. El saldo deudor de estas cuentas representa las exhibiciones pendientes de cubrir.

En el momento de la apertura se pueden presentar dos casos:

1. Que las aportaciones sean inmediatas. De esta forma, los socios suscriben y exhiben inmediatamente el capital social; el asiento quedaría de este modo:

Bancos o diversas cuentas de activo	$xxx.xx	
Capital social comanditado		$xxx.xx
Capital social comanditario		$xxx.xx

2. Que las aportaciones sean mediatas; es decir, que no se exhiben en la fecha de constitución a 100% del capital suscrito; el asiento quedaría así:

Socios comanditados	$xxx.xx	
Socios comanditarios	$xxx.xx	
Capital social comanditado		$xxx.xx
Capital social comanditario		$xxx.xx
Por el capital social suscrito.		

Posteriormente, cuando se hacen las exhibiciones, el asiento quedaría de la siguiente manera:

Bancos	$xxx.xx	
Socios comanditados		$xxx.xx
Socios comanditarios		$xxx.xx

Si la sociedad en comandita simple se constituye como de capital variable, se tendrían que abrir las cuentas de orden que indicaran el importe del capital social autorizado, además del suscrito y del exhibido.

EJEMPLO

La Martínez Gallardo y Cía., S. en C. S. de C. V., se constituye el 1 de marzo de acuerdo con los siguientes datos:

1. Capital autorizado	$2 000 000.00
2. Capital suscrito por socios comanditados	400 000.00
3. Capital suscrito por socios comanditarios	1 100 000.00
4. Los socios comanditados exhiben maquinaria	400 000.00
5. Los socios comanditarios exhiben 50% en efectivo de su capital suscrito	550 000.00
6. Posteriormente a su constitución se decreta una nueva exhibición que deberán cubrir los socios comanditarios por	400 000.00
7. Los socios comanditarios exhiben sólo	300 000.00

Los asientos quedarían registrados en el libro contable de la siguiente forma:

–1–

Emisión de partes sociales	$2 000 000.00	
Capital autorizado		$2 000 000.00
Por el monto del capital autorizado		

–2–

Capital autorizado	$1 500 000.00	
Capital social comanditado		$ 400 000.00
Capital social comanditario		1 100 000.00
Por el capital social suscrito		

–2a–

Socios comanditados	$ 400 000.00	
Socios comanditarios	$1 100 000.00	
Emisión de partes sociales		$1 500 000.00
Por el compromiso a cargo de los socios comanditados y comanditarios según escritura constitutiva		

–3–

Maquinaria y equipo	$400 000.00	
Bancos	550 000.00	
Socios comanditados		$400 000.00
Socios comanditarios		550 000.00
Por las aportaciones de los socios		

–4–

Exhibiciones decretadas	$400 000.00	
Socios comanditarios		$400 000.00
Para registrar el importe de la segunda exhibición decretada a los socios comanditarios.		

–5–

Bancos	$300 000.00	
Exhibiciones decretadas		$300 000.00
Por la exhibición en efectivo.		

Las cuentas después de estos movimientos quedan dentro del balance como se ve en la figura 9.1.

Martínez Gallardo y Cía., S. en C. S. de C. V. Balance general al 31 de diciembre de 200X.				
ACTIVO		**CAPITAL**		
Circulante		Capital social comanditado		$ 400 000.00
Bancos	$850 000.00	Capital social comanditario	$1 100 000.00	
Exhibiciones decretadas	100 000.00	(–) Socios comanditarios	150 000.00	950 000.00
Fijo				
Maquinaria y equipo	400 000.00			
	$1 350 000.00			$1 350 000.00
CUENTAS DE ORDEN				
Emisión de partes sociales	$500 000.00			
Capital autorizado				$500 000.00

Figura 9.1 Cuentas y balance general de una sociedad en comandita simple.

Como se puede observar en la misma figura, las cuentas de orden representan el importe del capital que no ha sido suscrito por la sociedad; la cuenta de "socios comanditarios" constituye el importe del capital suscrito, del cual no se ha decretado aún su exhibición, y la cuenta de "exhibiciones decretadas" representa el saldo pendiente de cubrir en efectivo de la segunda exhibición decretada con cargo a los socios comanditarios.

Ahora bien, si se supone que al final del primer ejercicio contable la sociedad hubiera obtenido utilidades por $50 000.00, como consecuencia de un incremento en el activo, y se decretara su reparto después de la creación de la reserva legal, los asientos quedarían como sigue:

–1–

Diversas cuentas de activo bancos	$50 000.00	
Utilidad del ejercicio		$50 000.00
Utilidad obtenida en el ejercicio.		

–2–

Utilidad del ejercicio	$2 500.00	
Reserva legal		$2 500.00
Por el importe de 5% de las utilidades para la creación de la reserva legal.		

–3–

Utilidad del ejercicio		$47 500.00	
Utilidad por pagar			$47 500.00
Socio comanditado	$14 074.00		
Socio comanditario	33 426.00		
Aplicación de las utilidades que les corresponden de acuerdo a su aportación.			

En la práctica debe llevarse un auxiliar para cada socio, de tal manera que se conozcan su nombre, domicilio, etc., así como las exhibiciones pendientes de cubrir a la sociedad.

El artículo 57 de la LGSM a la letra dice:

> Son aplicables a la sociedad en comandita los artículos del 30 al 39, del 41 al 44 y del 46 al 50. Los artículos 26, 29, 40 y 45 sólo se aplicarán con referencia a los socios comanditados.

RESUMEN

Según la LGSM, la sociedad en comandita simple existe bajo una razón social, se compone de uno o varios socios que responden de manera subsidiaria, ilimitada y solidariamente de las obligaciones sociales y de uno o varios comanditarios que únicamente están obligados al pago de sus aportaciones.

Las cuentas para registrar los diversos conceptos de capital social son:

- Capital social comanditado y capital social comanditario.
- Socios comanditados y socios comanditarios.

Los diferentes casos que podrían existir en el momento de apertura son:

1. Que las aportaciones sean inmediatas.
2. Que las aportaciones sean mediatas.

PREGUNTAS DE REPASO

1. Define a la sociedad en comandita simple.
2. Puntualiza las clases de socios que componen a la S. en C.
3. Indica las cuentas peculiares de este tipo de sociedades.
4. ¿Cómo puede ser el capital de una S. en C.?
5. ¿De qué naturaleza son y cómo se presentan en el balance las cuentas de "emisión de partes sociales" y "capital autorizado"?
6. ¿De qué manera responden los socios comanditados frente a terceros?
7. ¿Dónde se presentan las cuentas de "socios comanditarios" y "socios comanditados"?
8. En caso de disolución con pérdidas, ¿cómo es la responsabilidad de los socios comanditados?
9. Desde el punto de vista contable, ¿de qué naturaleza es la cuenta de "exhibiciones decretadas"?
10. ¿En qué parte del balance se muestra la cuenta de "exhibiciones decretadas"?

PROBLEMAS

Resuelve los siguientes problemas:

I. La sociedad Torres, Ferro y Cía., S. en C., se constituyó el 8 de mayo de 20X1, con un capital fijo de $1 000 000.00, de los cuales se exhibe 30% en maquinaria por los socios comanditados y el resto sólo muestra 50% en efectivo por los socios comanditarios.

En junio se decretó una nueva exhibición por 25%, la cual posteriormente se cubrió por completo en efectivo.

Suponiendo que al final del año la sociedad tuvo una utilidad de $300 000.00 provenientes de incremento en diversas cuentas de activo, registra los asientos en diario y presenta el balance general de la sociedad Torres, Ferro y Cía., S. en C.

II. El grupo Futurama, S. en C. S. de C. V., se constituyó el 1 de marzo de 200X, con un capital autorizado de $15 000 000.00, de los cuales los socios comanditados suscribieron $600 000.00 y los comanditarios $1 400 000.00. En la fecha de la constitución, los socios comanditados exhibieron 50% en efectivo y el resto en maquinaria y equipo, en tanto que los comanditarios exhibieron sólo 50%. Posteriormente y de acuerdo con las operaciones realizadas en mayo, se obtuvo una ganancia de $1 000 000.00, provenientes de un incremento en el activo. En junio se hizo una nueva exhibición por 30% del capital suscrito de los comanditarios.

Se pide:

Registrar las operaciones desde la constitución de la sociedad hasta el 30 de junio de 200X y presentar el balance.

CAPÍTULO

10

Sociedad en comandita por acciones

Objetivo general

Que el alumno conozca las disposiciones de la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM) en relación con la sociedad en comandita por acciones, así como sus diferencias y semejanzas con las sociedades anónima y en comandita simple.

Objetivos específicos

Al terminar este capítulo, el alumno será capaz de:

» Registrar contablemente las cuentas peculiares de capital de este tipo de sociedades.
» Presentar correctamente el capital de los accionistas comanditados y comanditarios en el balance general.
» Registrar el capital social autorizado cuando la sociedad se constituya bajo el régimen de capital variable.
» Mencionar las diferencias que indica la Ley General de Sociedades Mercantiles entre la sociedad en comandita por acciones y la sociedad anónima.

Aspecto legal

La LGSM, en su artículo 207, dice:

> Sociedad en comandita por acciones es la que se compone de uno o varios socios comanditados que responden de manera subsidiaria, ilimitada y solidariamente de las obligaciones sociales, y de uno o varios comanditarios que únicamente están obligados al pago de sus acciones.

En el artículo 208 de la misma ley se menciona que esta sociedad se regirá por las reglas relativas a la sociedad anónima con las siguientes salvedades:

- El capital social estará dividido en acciones y no podrán cederse sin el consentimiento de la totalidad de los comanditados y el de las dos terceras partes de los comanditarios.
- La sociedad en comandita por acciones existe bajo una razón social, formada por los nombres de uno o más socios comanditados seguidos de las palabras "y compañía", u otros equivalentes, cuando en ellas no figuren los de todos. Asimismo, se agregarán las palabras Sociedad en Comandita por Acciones, o su abreviatura "S. en C. por A."; también puede existir bajo una denominación.

Serán aplicables a estas sociedades las disposiciones contenidas en los artículos 28, 29, 30, 53, 54 y 55 y en lo referente a los socios comanditados, lo previsto en los artículos 26, 32, 35, 39 y 50.

Aspecto contable

Las cuentas peculiares de este tipo de sociedad son:

- Acciones emitidas.
- Emisión de acciones.
- Accionistas comanditados.
- Accionistas comanditarios.
- Capital social comanditado.
- Capital social comanditario.

Las dos primeras cuentas son de orden, la de **acciones emitidas** de saldo deudor y la de **emisión de acciones** de saldo acreedor, y sólo se usarán en caso de que la sociedad sea de capital variable. Su saldo representará el capital social pendiente de suscribir.

La cuenta de **accionistas comanditados** y **accionistas comanditarios** son de saldo deudor y representan el capital pendiente de exhibir por parte de los accionistas.

Las cuentas de **capital social comanditado** y **capital social comanditario** son de saldo acreedor y éste representa el capital suscrito por parte de los accionistas.

Asientos de apertura de una sociedad en comandita por acciones de capital fijo

Supongamos que una vez cubiertos todos los requisitos legales la sociedad denominada Lyly, S. en C. por A., se constituyó con un capital fijo de $100 000.00 representado por 1 000 acciones de $100.00 cada una.

Los accionistas comanditados suscriben 100 acciones, lo que importa $10 000.00 mientras que los accionistas comanditarios se comprometen con 900 acciones que hacen un total de $90 000.00.

Tanto los accionistas comanditados como los comanditarios deciden exhibir 50% en efectivo en el momento de la constitución de la sociedad. Posteriormente se decreta una exhibición de 30%, la cual se paga en efectivo. Los gastos de organización, así como la impresión y autorización de las acciones ascendieron a $4 000.00.

A continuación se presentan los asientos a que da lugar en cada supuesto:

–1–

Accionistas comanditados	$10 000.00	
Accionistas comanditarios	90 000.00	
Capital social comanditado		$10 000.00
Capital social comanditario		90 000.00
Por la suscripción de 1 000 acciones de las cuales corresponden 100 a los accionistas comanditados y 900 a los comanditarios.		

–2–

Bancos	$50 000.00	
Accionistas comanditados		$5 000.00
Accionistas comanditarios		45 000.00
Por 50% del capital exhibido, el cual se paga en efectivo.		

–3–

Exhibiciones decretadas	$30 000.00	
Accionistas comanditados		$3 000.00
Accionistas comanditarios		27 000.00
Por 30% de la exhibición que se decreta en efectivo.		

–4–

Bancos	$30 000.00	
Exhibiciones decretadas.		$30 000.00
Por el pago en efectivo decretado anteriormente.		

–5–

Gastos de organización	$4 000.00	
Bancos		$4 000.00
Para cubrir los gastos de constitución de la sociedad.		

Suponiendo que se presentara un balance al final de los supuestos anteriores, quedaría como se muestra en la figura 10.1.

Lyly, S. en C. por A.				
Balance general al 31 de __ de ____				
ACTIVO		**CAPITAL**		
Circulante				
Bancos	$76 000.00	Capital social comanditado	$10 000.00	
No circulante		(–) Capital social no exhibido	2 000.00	$8 000.00
Gastos de organización	4 000.00	Capital social comanditario	$90 000.00	
		(–) Capital social no exhibido	18 000.00	72 000.00
	$80 000.00			$80 000.00

Figura 10.1 Balance general de una sociedad en comandita por acciones.

Como se puede observar, el capital no exhibido corresponde a los saldos de las cuentas de "accionistas comanditados" y "accionistas comanditarios", los cuales representan 20% del capital social pendiente de exhibir.

Asientos de apertura de una sociedad en comandita por acciones de capital variable

Las cuentas de "acciones emitidas" y "emisión de acciones" son las cuentas de control del capital social autorizado, las cuales hacen la diferencia entre las sociedades de capital fijo y las de capital variable.

A continuación se registran los asientos de apertura a que daría lugar una S. en C. por A. de C. V.

Supongamos que la sociedad Lyly, S. en C. por A. de C. V., solicitara un capital de $1 000 000.00 y suscribiera 50%, repartido en 15% entre los socios comanditados y el resto entre los socios comanditarios. También consideremos que en el momento de la apertura se exhibiera 30% en efectivo por ambos tipos de accionistas. Los asientos quedarían de este modo:

–1–

Acciones emitidas	$1 000 000.00	
Emisión de acciones		$1 000 000.00
Por el capital social autorizado.		

–2–

Accionistas comanditados	$ 75 000.00	
Accionistas comanditarios	425 000.00	
Acciones emitidas		$500 000.00
Por la suscripción de las acciones.		

–2a–

Emisión de acciones	$500 000.00	
Capital social comanditado		$ 75 000.00
Capital social comanditario		425 000.00
Por la suscripción de 50% del capital social autorizado.		

–3–

Bancos	$150 000.00	
Accionistas comanditados		$ 22 500.00
Accionistas comanditarios		127 500.00
Para registrar 30% del capital exhibido por accionistas en efectivo, por las aportaciones de los socios.		

Con los datos anteriores se formularía el balance inicial que se muestra en la figura 10.2.

Lyly, S. en C. por A. de C. V.				
Balance inicial al __ de ____ de ____				
ACTIVO		**CAPITAL**		
Circulante		Capital social comanditado	$ 75 000.00	
Bancos	$150 000.00	(–) Accionistas comanditados	52 500.00	$ 22 500.00
		Capital social comanditario	$425 000.00	
		(–) Accionistas comanditarios	297 500.00	127 500.00
	$150 000.00			$150 000.00
Acciones emitidas			$500 000.00	
Emisión de acciones				$500 000.00

Figura 10.2 Balance inicial y cuentas de orden de una sociedad en comandita por acciones de capital variable.

Como se puede apreciar, las cuentas de orden representan el importe del capital pendiente de suscribir, sin necesidad de modificar la escritura social.

Asimismo, las cuentas de "accionistas comanditados" y "accionistas comanditarios" representan el capital social no exhibido en el momento de la apertura de la compañía, es decir, 70% del capital suscrito (75 000.00 × 70% + 425 000.00 × 0.70) = 350 000.00. De otra manera, el saldo de "accionistas comanditados" $52 500.00 + "accionistas comanditarios" $297 500.00 = $350 000.00.

RESUMEN

La LGSM dice que la sociedad en comandita por acciones se compone de uno o varios socios comanditados que responden de manera subsidiaria, ilimitada y solidariamente de las obligaciones sociales y de uno o varios comanditarios que únicamente están obligados al pago de sus acciones.

La citada legislación dice que esta sociedad se regirá por las reglas relativas a la sociedad anónima con las siguientes salvedades.

- El capital social se dividirá en acciones que no se podrán ceder sin el consentimiento total de los comanditados y el de las dos terceras partes de los comanditarios.

- La sociedad existirá bajo una razón social, formada por los nombres de uno o más socios comanditados, seguida de las palabras "y Cía."; se le agregarán las palabras Sociedad en Comandita por Acciones o su abreviatura "S. en C. por A." También puede existir bajo una denominación.

  Las cuentas para este tipo de sociedades son:

- Acciones emitidas y emisión de acciones.
- Accionistas comanditados y accionistas comanditarios.
- Capital social comanditado y capital social comanditario.

PREGUNTAS DE REPASO

1. La sociedad en comandita por acciones se regirá por las reglas relativas a la sociedad anónima, con algunas salvedades: ¿cuáles son éstas?
2. ¿Qué representan los saldos de las cuentas "accionistas comanditados" y "accionistas comanditarios"?
3. ¿En qué parte del balance aparecen las cuentas de "accionistas comanditarios" y "accionistas comanditados"?
4. ¿Se puede constituir esta sociedad bajo el régimen de capital variable?
5. En el caso de que la sociedad se constituya con capital variable, ¿en qué cuentas se registra el capital social autorizado?
6. ¿Existe alguna diferencia entre estas cuentas y las que se manejan en la sociedad en comandita simple?
7. Tratándose de una liquidación, ¿cuáles de los accionistas responderán más allá del monto de sus aportaciones?
8. ¿Qué representa el saldo de la cuenta "capital social comanditado"?
9. ¿Qué representa el saldo de la cuenta "capital social comanditario"?
10. ¿Existe alguna diferencia entre estas cuentas y las que se utilizan para la sociedad en comandita simple?

PROBLEMAS

Resuelve el siguiente problema.

La sociedad Morales-Crawford, S. en C. por A. de C. V., solicita que se le autorice un capital social de $10 000 000.00 y posteriormente suscribe 50%, repartido en 15% entre los accionistas comanditados y el resto entre los socios comanditarios.

Considérese que en el momento de la apertura se exhibe en efectivo 30% por los accionistas comanditados y 25% por los comanditarios.

Se pide:

Presentar el balance general por el asiento de apertura y comentar para cada cuenta lo que representa su saldo.

CAPÍTULO

11

Sociedad en nombre colectivo

Objetivo general

Que el alumno aprenda a manejar correctamente las cuentas especiales para la integración del capital social y su correcta presentación dentro del balance.

Objetivos específicos

Al terminar este capítulo, el alumno será capaz de:

» Distinguir las cuentas especiales de este tipo de sociedad para el registro y control de su capital.
» Registrar los asientos de apertura en el caso de las aportaciones mediatas.
» Registrar los asientos de apertura en caso de que la sociedad en nombre colectivo se constituya bajo el régimen de capital variable.
» Registrar correctamente las cantidades que por concepto de alimento se entreguen a los socios industriales.
» Proponer el reparto de utilidades para socios capitalistas y socios industriales.

Aspecto legal

La Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM), en su artículo 25, dice:

> Sociedad en nombre colectivo es aquella que existe bajo una razón social y en la que todos los socios responden, de modo subsidiario, ilimitada y solidariamente de las obligaciones sociales.

La LGSM dice que la razón social deberá formarse con el nombre de uno o más socios y cuando en ella no figuren los de todos, se le añadirán las palabras "y compañía" u otras equivalentes.

En el artículo 31 se establece que los socios no pueden ceder sus derechos en la compañía sin el consentimiento de todos los demás y, sin él, tampoco pueden admitirse otros nuevos, salvo que en uno u otro caso el contrato social disponga que bastará con el consentimiento de la mayoría.

En caso de que se autorice un nuevo socio, los socios tendrán el derecho del tanto y gozarán de un plazo de 15 días para ejercitarlo. En caso de que sean varios los que quieran hacer uso de ese derecho, les competerá en proporción a sus aportaciones.

El artículo 49 de la mencionada LGSM establece que los socios industriales deberán percibir, salvo pacto en contrario, las cantidades que periódicamente necesiten para alimentos, en el concepto de que éstas y sus épocas de percepción se fijarán por acuerdo de la mayoría de los socios o, en su defecto, por la autoridad judicial. Lo que perciban los socios industriales por alimentos se computará en los balances anuales a cuenta de utilidades, sin que tengan la obligación de reintegrarlo en los casos en que el balance no arroje utilidades o las arroje en cantidad menor. También se establece en el mismo precepto que los socios capitalistas que administren podrán percibir periódicamente, por acuerdo de la mayoría de los socios, una remuneración con cargo a gastos generales.

En relación con este tipo de sociedad se puede decir que es típica de personas, ya que no se concibe ningún acto trascendental dentro de la vida de la sociedad sin que se pida el consenso, o la voluntad de la mayoría de los socios, para llevar a cabo cualquier acto que ponga en juego la vida de la sociedad.

Su capital social está representado por la suma de aportaciones que en dinero o en especie efectúen los socios. Estas aportaciones pueden ser de diferente valor.

Cabe comentar que este tipo de sociedad tiende a desaparecer por la responsabilidad ilimitada que adquieren los socios y el riesgo que esto acarrea.

Aspecto contable

Cuentas especiales para registro de capital

Debido a que en este tipo de sociedad existen dos tipos de socios (capitalistas e industriales), se abrirán las siguientes cuentas:

- Capital social.
- Aportaciones.
- Cuentas colectas.

Por la necesidad de llevar un control contable por cada uno de los socios, se acostumbra llevar un mayor auxiliar para cada una de las cuentas de "capital social" y de "aportaciones", de tal

manera que se conozca a todos y cada uno de los socios en cuanto a sus aportaciones pendientes en relación con el capital comprometido.

La cuenta de **"capital social"** tendrá un funcionamiento similar al examinado para las sociedades anónimas, responsabilidad limitada y en comandita.

La cuenta de **"aportaciones"** resulta similar a la cuenta de "socios" en las sociedades de responsabilidad limitada y a la de "accionistas" en la anónima; por lo tanto, su movimiento será semejante y su saldo representará las exhibiciones pendientes por parte de los socios.

A la cuenta de **"cuentas colectas"** se cargan todas las cantidades que se entreguen al socio o socios industriales por concepto de alimentos, de acuerdo con lo que establece la ley. Se abona con cargo a las utilidades del ejercicio cuando se acuerde la distribución de las utilidades a favor de los socios industriales.

Al final del ejercicio social, esta cuenta tendrá saldo deudor y deberá aparecer dentro del activo en caso de que se obtengan utilidades en el ejercicio. Cuando se hubiere obtenido pérdida en el ejercicio, esta cuenta se considerará como de resultados; lo mismo sucederá cuando la utilidad sea menor al importe de las cantidades retiradas por los socios industriales para sus alimentos.

Asientos de apertura de una sociedad en nombre colectivo de capital fijo

Se debe considerar que las exhibiciones del capital se pueden hacer en forma inmediata o mediata, por lo que los asientos de apertura podrían ser de este modo:

	D	H
Aportaciones inmediatas:		
Bancos o diversas cuentas de activo	$xxx.xx	
Capital social		$xxx.xx
Sr. X		
Sr. Y		
Sr. Z		
Por el capital social suscrito y exhibido en la fecha de constitución de la sociedad.		
Aportaciones mediatas		

–1–

Aportaciones		$xxx.xx	
Sr. X	$xx.xx		
Sr. Y	$xx.xx		
Sr. Z	$xx.xx		
Capital social			$xxx.xx
Sr. X		$xxx.xx	
Sr. Y		$xxx.xx	
Sr. Z		$xxx.xx	
Por el importe del capital suscrito.			

–2–

Bancos o diversas cuentas de activo		$xxx.xx	
Aportaciones			$xxx.xx
Sr. X	$xxx.xx		
Sr. Y	$xxx.xx		
Sr. Z	$xxx.xx		
Por el importe de la primera exhibición.			

Los aumentos de capital sólo podrán hacerse si previamente se modifica la escritura social y se cumplen todos los requisitos como si fuera la primera vez que se constituye. En casos de disminución del capital, esto no es procedente, dado lo dispuesto en el artículo 48 de la LGSM que establece que el capital no podrá repartirse sino hasta después de la disolución de la compañía y previa la liquidación respectiva, salvo pacto en contrario que no perjudique el interés de terceros.

Asientos de apertura de una sociedad en nombre colectivo de capital variable

Además de las cuentas señaladas para la sociedad en nombre colectivo de capital fijo, se llevarán las siguientes cuentas de orden:

- Partes sociales.
- Emisión de partes sociales.

La primera es de orden deudora y la segunda de orden acreedora. Ambas se moverán conforme aumenta o disminuye el capital suscrito sin necesidad de llenar las formalidades que marca la ley, en tanto no sobrepasen el importe del capital social autorizado. El saldo de estas cuentas significará el capital pendiente de suscribir. A continuación se presenta un ejemplo relacionado con una sociedad de capital social variable.

EJEMPLO 1

La sociedad Morales, Crawford y Cía., S. en N. C., solicitó autorización para emitir un capital de $100 000.00, de los cuales se suscribieron y exhibieron en forma inmediata $50 000.00 como sigue: Morales, $30 000.00, Crawford $10 000.00 y Cabrejos $10 000.00.

Herrera es un socio industrial y tendrá participación en las utilidades en proporción igual que el socio Morales. Asimismo, en la escritura se acuerda que al socio Herrera se le entregará mensualmente la cantidad de $1 000.00 para alimentos que se consideran como anticipos a cuenta de las utilidades que le lleguen a corresponder.

Las utilidades y las pérdidas afectarán a los socios capitalistas en proporción a su capital exhibido. Estas utilidades o pérdidas deberán registrarse en sus respectivas cuentas una vez que sea conocido y aprobado el balance general.

Supongamos que, durante el año, la compañía obtuvo utilidades por $30 000.00, que se reflejaron en un incremento de activo por $50 000.00 y $20 000.00 de incremento en el pasivo.

También supongamos que en el siguiente ejercicio los socios hacen una segunda suscripción, exhibiendo de inmediato sus aportaciones en forma proporcional a su capital individual aportado.

Con los datos anteriores procedemos a registrar las operaciones del año en que se constituyó la sociedad y la exhibición del capital en el siguiente año.

–1–

Partes sociales		$100 000.00	
Emisión de partes sociales			$100 000.00
Por el capital social autorizado.			

–2–

Emisión de partes sociales		$50 000.00	
Capital social			$50 000.00
Morales	$30 000.00		
Crawford	10 000.00		
Cabrejos	10 000.00		
Importe del capital social suscrito por los socios capitalistas.			

–2a–

Aportaciones		$50 000.00	
Morales	$30 000.00		
Crawford	10 000.00		
Cabrejos	10 000.00		
Partes sociales			$50 000.00
Por la suscripción del capital a cargo de los socios.			

–3–

Bancos, diversas cuentas de activo		$50 000.00	
Aportaciones			$50 000.00
Morales	$30 000.00		
Crawford	10 000.00		
Cabrejos	10 000.00		
Importe del capital exhibido en el momento de la constitución de la sociedad.			

–4–

Cuentas colectas o percepciones alimenticias		$1 000.00	
Banco			$1 000.00
Importe de la cantidad retirada por el socio industrial Herrera correspondiente al presente mes de X. (Este asiento se registra mes a mes durante el año).			

–5–

Diversas cuentas de activo		$50 000.00	
Diversas cuentas de pasivo			$20 000.00
Utilidad del ejercicio			30 000.00
Para registrar los incrementos de las cuentas de activo y pasivo provocadas por las utilidades del ejercicio.			

–6–

Utilidad del ejercicio		$30 000.00	
Reserva legal			$1 500.00
Acreedores diversos			28 500.00
Morales	$10 687.50		
Herrera	10 687.50		
Crawford	3 562.50		
Cabrejos	3 562.50		
Aplicación de las utilidades del presente ejercicio en atención a las aportaciones de los socios de acuerdo a escritura.			

–7–

Acreedores diversos		$10 687.50	
Cuentas colectas o percepciones alimenticias			$10 687.50
Importe de las cantidades retiradas por el socio industrial durante el año y que se aplican a las utilidades que le corresponden en el presente ejercicio.			

–8–

Emisión de partes sociales		$40 000.00	
Capital social			$40 000.00
Morales	$24 000.00		
Crawford	8 000.00		
Cabrejos	8 000.00		
Por la segunda suscripción del capital social.			

–8a–

Aportaciones		$40 000.00	
Morales	$24 000.00		
Crawford	8 000.00		
Cabrejos	8 000.00		
Partes sociales			$40 000.00
Para registrar el compromiso de los socios por la nueva suscripción.			

–9–

Diversas cuentas de activo		$40 000.00	
Aportaciones			$40 000.00
Morales	$24 000.00		
Crawford	8 000.00		
Cabrejos	8 000.00		
Importe de la exhibición efectuada de inmediato en efectivo y en especie.			

Después de efectuada la segunda suscripción, el capital contable de la sociedad se presentaría en el balance como sigue:

Capital social autorizado	$100 000.00
Capital social no suscrito	10 000.00
Capital social suscrito	$90 000.00
Reserva legal	1 500.00
Capital contable	$91 500.00

Ahora bien, las cuentas de orden de "partes sociales" y "emisión de partes sociales" quedan con un saldo de $10 000.00 que representan el capital pendiente de suscribir. La cuenta de "aportaciones" queda saldada, ya que los socios han exhibido el total de sus aportaciones. Si se hubiera registrado el asiento durante todo el año, la cuenta de "colecta" quedaría con un saldo y, puesto que las utilidades que le correspondieron fueron inferiores a los retiros que el socio industrial hizo para alimentos, este saldo queda como una cuenta de activo hasta en tanto no se obtengan nuevas utilidades lo suficientemente amplias que logren a absorber el saldo de esta cuenta.

RESUMEN

La LGSM dice que la sociedad en nombre colectivo es aquella que existe bajo una razón social en la que todos los socios responden de manera subsidiaria, ilimitada y solidariamente de las obligaciones sociales. El capital social está representado por la suma de aportaciones que en pesos o en especie efectúen los socios. Éstos no pueden ceder sus derechos ni admitir nuevos socios sin el consentimiento de los demás; de igual modo, sólo se podrá admitir un nuevo socio con acuerdo de los demás socios.

Los socios industriales recibirán periódicamente la cantidad que necesiten para sus alimentos, computándose en los balances anuales a cuenta de las utilidades, sin que tengan obligación de reintegrarlo.

Los socios capitalistas que administren recibirán, por acuerdo de la mayoría, una remuneración con cargo a gastos generales.

Debido a que en este tipo de sociedad existen socios capitalistas e industriales, las cuentas son:

- Capital social.
- Aportaciones.
- Cuentas colectas.

Las exhibiciones del capital se pueden hacer en forma inmediata o mediata.

Sólo cuando se incremente el capital se debe modificar la escritura social, cumpliendo con los requisitos como si se constituyera por primera vez.

Los asientos de apertura de una sociedad en nombre colectivo de capital variable son:

- Partes sociales.
- Emisión de partes sociales.

PREGUNTAS DE REPASO

1. Define a la sociedad en nombre colectivo de acuerdo con el artículo 25 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.
2. ¿A qué tiene derecho el socio industrial? ¿En qué cuenta se controla ese beneficio?
3. ¿Cómo está representado el capital social?
4. En caso de que se obtengan pérdidas en un ejercicio, ¿a qué están obligados los socios industriales?
5. ¿Cuáles son las cuentas especiales de este tipo de sociedad?
6. Indica el movimiento contable de la cuenta denominada "cuentas colectas".
7. Si las "cuentas colectas" quedan con saldo deudor al final del periodo, ¿dónde debe aparecer dentro del balance?
8. ¿De qué manera responden los socios por sus obligaciones frente a terceros?
9. Si resultan con saldo deudor al final de un periodo las "cuentas colectas" y tienen pérdida del ejercicio, ¿cómo debe considerarse su saldo?
10. Si los socios capitalistas también administran, ¿podrán percibir remuneración por sus servicios? En caso afirmativo, ¿cómo se consideran estas remuneraciones?

PROBLEMAS

Resuelve el siguiente problema:

Rodríguez Martínez y Cía., S. en N. C., se constituyó el 1 de julio de 200X con un capital de $1 000 000.00, de los cuales se exhibieron en forma inmediata $600 000.00 de este modo:

Rodríguez	$300 000.00	50% en maquinaria y 50% en efectivo
Martínez	200 000.00	100% en efectivo
Funes	100 000.00	100% en efectivo

Además se admitió al socio García, quien aportará sus conocimientos y se le otorgará la cantidad de $1 500.00 mensuales para alimentos.

Al 31 de diciembre, la sociedad había obtenido $5 000 000.00 en utilidades que se reflejaron en un incremento de activo por $8 000 000.00 y de pasivo por $3 000 000.00.

Antes de realizar el balance se decide hacer la aplicación de las utilidades para que aparezcan dentro del balance.

Se pide:

Registrar las operaciones anteriores en asientos de diario y obtener el balance al 31 de diciembre de 200X.

CAPÍTULO

12

Sociedad cooperativa

Objetivo general

Que el alumno conozca y aprenda la reglamentación de la sociedad cooperativa y que tenga relación con su aspecto contable.

Objetivos específicos

Al terminar este capítulo, el alumno será capaz de:

» Registrar correctamente la apertura de una sociedad cooperativa mediante las cuentas especiales de este tipo de sociedad.
» Elaborar el proyecto de aplicación de rendimientos.
» Registrar los acuerdos que se deriven de la asamblea general de cooperativistas.
» Registrar la creación de fondos conforme las disposiciones de la Ley General de Sociedades Cooperativas (LGSC).
» Elaborar el balance, presentando debidamente el capital social de los cooperativistas y sus reservas de ley.

Concepto, análisis y proceso constitutivo

La Ley General de Sociedades Cooperativas (LGSC) dice en su artículo 2o., lo siguiente:

> La sociedad cooperativa es una forma de organización social integrada por personas físicas con base en intereses comunes y en los principios de solidaridad, esfuerzo propio y ayuda mutua, con el propósito de satisfacer necesidades individuales y colectivas, a través de la realización de actividades económicas de producción, distribución y consumo de bienes y servicios.

En su artículo 6o., la LGSC señala los principios que deberán observar las cooperativas, como a continuación se mencionan:

- Libertad de asociación y retiro voluntario de los socios.
- Administración democrática.
- Limitación de intereses a algunas aportaciones de los socios si así se pactara.
- Distribución de los rendimientos en proporción a la participación de los socios.
- Fomento de la educación cooperativa y de la educación en la economía solidaria.
- Participación en la integración cooperativa.
- Respeto al derecho individual de los socios de pertenecer a cualquier partido político o asociación religiosa.
- Promoción de la cultura ecológica.

En su artículo 7o., la LGSC nos remite a la Ley de Inversión Extranjera en relación con el porcentaje máximo de admisión de extranjeros y también señala que éstos nunca podrán desempeñar puestos de dirección o administración en las sociedades cooperativas, además de cumplir con la fracción I del artículo 27 constitucional.

Características

Una sociedad cooperativa deberá reunir las siguientes características:

- Se reconoce un voto por socio, independientemente de sus aportaciones.
- Será de capital variable.
- Igualdad en derechos y obligaciones de sus socios e igualdad de condiciones para las mujeres.
- Su duración es indefinida.
- Se integrará con un mínimo de cinco socios.

Los socios deberán acreditar su identidad para ratificar su voluntad de constituir la sociedad cooperativa y acreditar como suyas las firmas o huellas digitales que obran en el acta constitutiva ante notario público, juez de distrito, juez de primera instancia en la misma materia del fuero común, presidente municipal, secretario o delegado municipal del lugar en donde la sociedad cooperativa tenga su domicilio y, a partir de ese momento, contará con personalidad jurídica, tendrá patrimonio propio y podrá celebrar actos y contratos, así como asociarse libremente con otras para la consecución de su objeto social.

El acta constitutiva de la sociedad cooperativa de que se trata se inscribirá en el Registro Público de Comercio que corresponda a su domicilio social.

Responsabilidad

Las sociedades cooperativas podrán adoptar el régimen de responsabilidad limitada o suplementada.

Será limitada cuando los socios solamente se obliguen al pago de los certificados de aportación que hubieren suscrito.

Será suplementada cuando los socios respondan a prorrata por las operaciones sociales, hasta por la cantidad determinada en el acta constitutiva.

En cuanto a la vigilancia, el artículo 20 de la LGSC dice: "La vigilancia de las sociedades cooperativas estará a cargo de las dependencias locales o federales que, de acuerdo con sus atribuciones, deban intervenir en su buen funcionamiento."

Clasificación y aspectos diversos

Según la LGSC, forman parte del sistema cooperativo las siguientes clases de sociedades cooperativas:

- **De consumidores de bienes y/o servicios** son aquellos cuyos miembros se asocian con el objeto de obtener en común artículos, bienes y/o servicios para ellos, sus hogares o sus actividades de producción.

  Las cooperativas de consumidores que reporten excedentes dentro de sus balances anuales, los distribuirán en razón de las adquisiciones hechas por los socios durante el ejercicio fiscal.

- **De productores de bienes y/o servicios** son aquellos cuyos miembros se asocian para trabajar en común en la producción de bienes y/o servicios, aportando su trabajo personal, físico o intelectual. Podrán almacenar, conservar, transportar y comercializar sus productos, actuando en los términos de la ley.

  Los rendimientos anuales que reporten los balances de las sociedades cooperativas de productores se repartirán de acuerdo con el trabajo aportado por cada socio durante el año, tomando en cuenta que el trabajo puede evaluarse a partir de los siguientes factores: calidad, tiempo, nivel técnico y escolar.

Administración

La dirección, administración y vigilancia interna de las sociedades cooperativas está a cargo de:

a) La asamblea general.
b) El consejo de administración.
c) El consejo de vigilancia.
d) Las comisiones que la LGSC establece y las demás que designe la asamblea general.

Patrimonio

El capital de las sociedades cooperativas se integrará con las aportaciones de los socios y con los rendimientos que la asamblea general acuerde que se destinen para incrementarlo.

Las aportaciones podrán hacerse en efectivo, con bienes, derechos o trabajos y estarán representados por **certificados** que serán nominativos, indivisibles, de igual valor, y que deberán actualizarse anualmente.

Al constituirse la sociedad cooperativa o al ingresar el socio a ella, será obligatoria la exhibición de 10%, cuando menos, del valor de los certificados de aportación.

Las sociedades cooperativas podrán constituir los siguientes fondos sociales:

- *Fondo de reserva.* Se constituirá con 10 a 20% de los rendimientos que se obtengan en el ejercicio social, hasta formar 25% del capital social en las cooperativas de producción y 10% en las de consumo.
- *Fondo de previsión social.* Se constituirá con la aportación anual del porcentaje que sobre los ingresos netos sea determinado por la asamblea general.
- *Fondo de educación cooperativa.* Se constituirá con el porcentaje que acuerde la asamblea general, pero no será inferior a 1% de los excedentes netos del mes.

Las sociedades cooperativas podrán emitir certificados de aportación para capital de riesgo por tiempo determinado.

Aplicación de rendimiento

El siguiente ejemplo muestra la forma de aplicar el rendimiento.

EJEMPLO 1

Partiendo del supuesto de que se hubiese creado la Comercializadora de Guanajuato, S. C. L., el 1 de enero de 200X con un capital social autorizado y emitido de $300 000.00, de los cuales se suscribieron sólo $240 000.00 (80% del emitido) y exhibido $140 000.00 en efectivo, los asientos de apertura quedarán como sigue:

–1–

Emisión de certificados de aportación	$300 000.00	
Certificados de aportación emitidos		$300 000.00
Por el capital social autorizado.		

–2–

Cooperativistas	$240 000.00	
Emisión de certificados de aportación		$240 000.00
Por el capital social emitido.		

–2a–

Certificados de aportación emitidos	$240 000.00	
Capital social		$240 000.00
Por el capital social suscrito según acuerdo de asamblea.		

–3–

Bancos	$140 000.00	
Cooperativistas		$140 000.00
Por el capital exhibido en efectivo.		

En marzo se decreta una nueva exhibición por $50 000.00, de los cuales se exhibieron en efectivo sólo $15 000.00.

A principios de abril se decreta una exhibición de capital suplementado por $50 000.00, de los cuales se exhiben en efectivo sólo $40 000.00, dando lugar a los siguientes asientos:

–4–

Exhibiciones decretadas	$50 000.00	
Cooperativistas		$50 000.00
Por la segunda exhibición en efectivo.		

–5–

Bancos	$15 000.00	
Exhibiciones decretadas		$15 000.00
Por el capital social exhibido.		

–6–

Exhibiciones suplementadas decretadas	$50 000.00	
Capital suplementado		$50 000.00
Por el capital suplementado que se decretó en la última asamblea de cooperativistas.		

–7–

Bancos	$40 000.00	
Exhibiciones suplementadas decretadas		$40 000.00
Para registrar parte del capital suplementado que se paga en efectivo.		

Durante el ejercicio, como producto de ventas de la cooperativa que ascendieron a $600 000.00, obtuvo un rendimiento de $420 000.00 que se reflejó en un incremento de $800 000.00 en activos, de los cuales 50% fueron efectivo; y de $380 000.00 de pasivo.

Atendiendo a las disposiciones legales se presentó el siguiente proyecto de aplicación de rendimientos:

Para reserva legal 10% de $420 000.00	$ 42 000.00
Para reserva de previsión social:	
(2 al millar sobre ventas) 600 000 × 0.002 =	1 200.00
Rendimientos para cooperativistas	376 800.00
Total de aplicación de rendimientos	$420 000.00

Una vez aprobado por la asamblea general de cooperativistas el proyecto anterior, los asientos quedarían de la forma siguiente:

–8–

Bancos	$400 000.00	
Diversas cuentas de activo	400 000.00	
Diversas cuentas de pasivo		$380 000.00
Rendimientos del ejercicio		420 000.00
Para registrar el rendimiento obtenido en el presente ejercicio.		

–9–

Rendimiento del ejercicio	$420 000.00	
Reserva legal		$ 42 000.00
Reserva de previsión		1 200.00
Rendimiento para pagar a cooperativistas		376 800.00
Para dar efecto al proyecto de aplicación de rendimientos que fue aprobado durante la asamblea general de cooperativistas.		

–10–

Fondo legal en el Banco de México de Fomento Cooperativo	$42 000.00	
Bancos		$42 000.00
Para constituir el fondo legal que establece el artículo 54 de la LGSC.		

–11–

Fondo de previsión social	$1 200.00	
Bancos		$1 200.00
Para constituir el fondo de acuerdo con las disposiciones de la LGSC en su artículo 58.		

–12–

Rendimientos por pagar	$376 800.00	
Bancos		$376 800.00
Para registrar el pago de rendimientos netos que se distribuirán en atención a las compras realizadas por cada cooperativista durante el ejercicio.		

Después de efectuar el registro de las operaciones anteriores, el balance queda como se indica en la figura 12.1.

Comercializadora de Guanajuato, S. C. L.					
Balance general al 31 de _____ de 200 ___					
ACTIVO			**PASIVO**		
Circulante					
Bancos	$175 000.00		Circulante		
Exhibiciones decretadas	35 000.00		Diversas cuentas de pasivo		$380 000.00
Exhibiciones suplementadas decretadas	10 000.00		**CAPITAL**		
Fondo legal en el Banco de México de Fomento Cooperativo	42 000.00		Capital social	$240 000.00	
			Cooperativistas	50 000.00	
Fondo de previsión social	1 200.00	$263 200.00	Capital exhibido	$190 000.00	
			Capital suplementado	50 000.00	
Fijo			Reserva legal	42 000.00	
Diversas cuentas de activo		400 000.00	Reserva de previsión	1 200.00	283 200.00
Total		$663 200.00	Total		$663 200.00
Emisión de certificados de aportación				$60 000.00	
Certificados de aportación emitidos					$ 60 000.00
Presidente del Consejo de Administración			Presidente del Consejo de Vigilancia		

Figura 12.1 Registro de operaciones en el balance general de una sociedad cooperativa de productores.

RESUMEN

La LGSC señala que la sociedad cooperativa es una forma de organización social integrada por personas físicas con base en intereses comunes y en los principios de solidaridad, esfuerzo propio y ayuda mutua, con el propósito de satisfacer necesidades individuales y colectivas mediante la realización de actividades económicas de producción, distribución y consumo de bienes y servicios.

Los principios que deberán llevar las sociedades cooperativas son:

- Libertad de asociación y retiro voluntario de los socios.
- Administración democrática.
- Limitación de intereses a algunas aportaciones de los socios.
- Distribución de rendimiento en proporción a la participación de los socios.
- Fomento de la educación cooperativa y de la educación en la economía solidaria.
- Participación en la integración cooperativa.
- Respeto a los socios por pertenecer a cualquier partido político o asociación religiosa.
- Promoción de la cultura ecológica.

Las características de una sociedad cooperativa son:

- Se reconoce un voto por socio.
- Serán de capital variable.
- Tendrán derechos y obligaciones iguales tanto los socios hombres como las socias mujeres.
- Su duración es indefinida.
- Se integra con un mínimo de cinco socios.

PREGUNTAS DE REPASO

1. Indica cuatro de los ocho principios que deberán observar las cooperativas.
2. De acuerdo con la Ley de Inversión Extranjera, ¿los extranjeros pueden desempeñar puestos de dirección o administración dentro de una sociedad cooperativa?
3. ¿Cuál es el propósito de las sociedades cooperativas?
4. Si los cooperativistas se obligan al pago de los certificados de aportación que hubieren suscrito solamente, ¿se trata de una cooperativa limitada o suplementada?
5. ¿Cuál es el parámetro para repartir los excedentes de las cooperativas de consumo?
6. ¿Cómo están representadas las aportaciones de los cooperativistas?
7. ¿Para qué fondo se destina 1% de los ingresos netos del mes?
8. ¿En qué cuentas se registra el capital social autorizado de una cooperativa?
9. ¿En qué cuenta aparece el capital pendiente de exhibir?
10. Si existe remanente en un periodo contable y se trata de una sociedad cooperativa de producción, ¿conforme a qué se deberá repartir ese remanente?
11. ¿Sobre qué base se constituye el fondo de previsión social?
12. Si los cooperativistas no cubren en una sola exhibición su capital suplementado, ¿en qué cuenta aparece la parte pendiente de cubrir?

PROBLEMAS

Resuelve los siguientes problemas:

I. La cooperativa 401, S. C. de R. L., se constituyó el 1 de enero de 200X con un capital social autorizado y emitido de $600 000.00, de los cuales se suscribe 80% y se exhibe en efectivo 60%. Durante el año se exhibió 20% en marzo y el resto en agosto, totalmente en efectivo. Al final del año se obtuvo el siguiente rendimiento bruto de $800 000.00; gastos de operación, $150 000.00; rendimiento antes de impuestos, $650 000.00; ISR, $20 000.00; rendimiento neto, $630 000.00.

Atendiendo a las disposiciones legales se presenta el proyecto de aplicación de rendimientos como sigue:

Reserva legal, 10% del capital suscrito y exhibido; reserva de previsión social, 2 al millar sobre las ventas; reserva para fluctuación en el precio de inventarios, 2 al millar sobre el costo de ventas, y el resto se distribuirá a los cooperativistas como sigue:

- Sr. X, por 3 000 productos elaborados.
- Sr. Y, por 3 250 productos elaborados.
- Sr. W, por 1 940 productos elaborados.
- Sr. Z, por 3 100 productos elaborados.
- Sr. V, por 1 890 productos elaborados.

Al 31 de diciembre debe darse efecto a los acuerdos sobre el proyecto de rendimiento, pero no su pago, el cual se efectuará junto con el de los impuestos en febrero de 200X1.

Se pide:

Registrar las operaciones y obtener el proyecto de aplicación de rendimientos y el balance.

II. Supóngase el siguiente resultado de fin de periodo:

- Rendimiento del ejercicio $500 000.00.
- Para reserva legal 10%.
- Para previsión social 3%.
- Para fondo de educación cooperativa (1% de $1 000 000.00 de ventas).

El remanente deberá ser distribuido entre los cooperativistas suponiendo que los consumos de cada uno fueron como sigue:

- Cooperativista L $200 000.00.
- Cooperativista M 190 000.00.
- Cooperativista W 210 000.00.
- Cooperativista X 160 000.00.
- Cooperativista Z 184 000.00.

Se pide:

Registrar los asientos a que dé lugar y decidir cuánto se le debe dar a cada uno de los cooperativistas del remanente como rendimiento.

CAPÍTULO

13

Fusión y conversión de sociedades

Objetivo general

Que el alumno conozca el aspecto contable y legal que se deriva de la fusión entre dos o más sociedades, así como de los requisitos para que pueda llevarse la conversión.

Objetivos específicos

Al terminar este capítulo, el alumno será capaz de:

» Registrar los ajustes que se propongan con motivo de la fusión.
» Registrar los asientos de cierre de cada una de las sociedades que se fusionan.
» Elaborar la hoja de trabajo para la fusión (extralibros).
» Determinar la aportación del capital que realmente exhibe cada una de las sociedades que se fusionan.
» Registrar el asiento de apertura de la nueva sociedad o de la que absorba a las que se fusionaron.
» Aplicar contablemente las disposiciones legales de la sociedad que se convierte.

Aspecto legal

La Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM), en su artículo 222, indica que la fusión de varias sociedades se decide por cada una de ellas en la forma y términos que correspondan según su naturaleza. En su artículo 223 indica que los acuerdos de la fusión deberán inscribirse en el Registro Público de Comercio y se publicarán en el periódico oficial del domicilio de las sociedades que se fusionan. Además, dicho artículo señala que cada sociedad debe publicar su último balance y la forma de cubrir su pasivo.

En el artículo 224 de la LGSM se establece que la fusión tiene efecto tres meses después de haberse efectuado la inscripción en el Registro Público de Comercio, a fin de prever la inconformidad de cualquier acreedor de las sociedades que pudiera oponerse a la mencionada fusión, hasta que cause ejecutoria la sentencia que declare que tal oposición es infundada.

Transcurrido el plazo señalado sin que se formule oposición, podrá llevarse a cabo la fusión y la sociedad que subsista, o la que resulte de la fusión, tomará a su cargo los derechos y las obligaciones de las sociedades extinguidas.

El artículo 225 señala que la fusión tendrá efecto en el momento de la inscripción, si se pactare el pago de todas las deudas de las sociedades que hayan de fusionarse, o se constituyere el depósito de su importe en una institución de crédito, o constare el consentimiento de todos los acreedores. A este efecto, las deudas a plazo se darán por vencidas. El certificado en que haga constar el depósito deberá publicarse en el periódico oficial del domicilio de las sociedades que se fusionan.

En el artículo 226 se indica que, cuando de la fusión de varias sociedades una resulte distinta, su constitución se sujetará a los principios que rigen la constitución de la sociedad a cuyo género haya de pertenecer. Por ejemplo, podría transformarse de comandita simple a responsabilidad limitada o de responsabilidad limitada a sociedad anónima, y en ambos casos se sujetarán a las disposiciones que rijan para la que subsista.

Aspecto contable

Al considerar una fusión como la integración de varias sociedades en una sola y, por lo tanto, la disolución de las que se absorben por la que subsiste, en la fecha de la fusión deben prepararse los estados financieros bajo los mismos criterios contables.

Ante esta situación conviene tener en cuenta las siguientes consideraciones:

En el renglón de cuentas por cobrar, por ejemplo, se debe hacer un estudio minucioso para determinar su cobrabilidad y establecer la reserva suficiente, o bien, si así lo determinan los socios en las sociedades de personas, las cuentas de cobro dudoso se disminuirán de su propio capital social.

En ocasiones se presenta el caso de que alguna de las sociedades que se fusionan resulta ser deudora de otra, por lo que en los libros de una la otra será cliente y en los de la otra resultará ser su proveedor. Como resultado de la fusión en este caso, el activo de una se compensará con el pasivo de la otra, pero sin que se altere el capital contable de la empresa que surja de la fusión.

Dentro del renglón de inventarios se prevé el método al que deberán valuarse las existencias, con un criterio uniforme tomando en consideración las condiciones económicas que rijan en el mercado al momento de fusionarse las empresas.

Es de suponer que se encuentren diferencias como resultado del cambio de método al evaluar los inventarios. Esas disparidades deberán ajustarse afectando el capital contable de todas y cada

una de las empresas que se van a fusionar, ya sea aumentándolo o disminuyéndolo, según resulte mayor o menor el inventario valuado en forma uniforme al que aparece registrado en libros.

Tratándose de los activos fijos debemos distinguir los muebles e inmuebles, de los adquiridos o estimados. Por lo regular, los más importantes de este grupo son terrenos, edificios, maquinaria y equipo, así como mobiliario y equipo de transporte. A fin de actualizar su valor se recurrirá a peritos capacitados para la determinación de un valor real de estos activos y el resultado que se obtenga con esta actualización se llevará directamente al capital contable de la empresa o de las empresas que van a fusionarse.

Dentro del activo fijo podrían encontrarse las cuentas de patentes, marcas, crédito mercantil, gastos de organización, etc.; por lo tanto, podríamos considerar que en el momento de la fusión estas cuentas ya no tuvieran valor por no existir las circunstancias que les dieron origen. Ante tal situación, los ajustes afectarán el capital contable de la empresa de que se trate.

En relación con el pasivo de las empresas que van a fusionarse, se deberá tomar en cuenta la responsabilidad jurídica que se presentará en relación con los trabajadores en el momento de la fusión, por lo que deberá constituirse el pasivo correspondiente por indemnizaciones o jubilaciones. Asimismo, deberá considerarse cualquier adeudo por impuestos, Seguro Social, Infonavit, SAT, etc., que deban estimarse por no conocer su monto real en el momento de la fusión.

En conclusión, todos los ajustes que deben formularse para actualizar los activos y los pasivos de las sociedades deberán afectar el capital contable de las sociedades que van a fusionarse, ya sea aumentándolo o disminuyéndolo, según sea el caso. Por lo tanto, los balances que se publiquen conforme al artículo 223 deberán ser los actualizados y dictaminados por auditor externo.

Aspecto fiscal

El artículo 14-B, para los efectos de lo dispuesto en el artículo 14, fracción IX del Código Fiscal de la Federación, indica que se considerará que no hay enajenación en los siguientes casos:

I. En el caso de fusión, siempre que se cumpla con los requisitos siguientes:
   a) Se presente el aviso de fusión a que se refiere el Reglamento del CFF.
   b) Que con posterioridad a la fusión, la sociedad fusionante continúe realizando las actividades que realizaban ésta y las sociedades fusionadas antes de la fusión, durante un periodo mínimo de un año inmediato posterior a la fecha en la que surta efectos la fusión, este requisito no será exigible cuando los ingresos de la actividad preponderante de la fusionada correspondiente al ejercicio inmediato anterior a la fusión, deriven del arrendamiento de bienes que se utilicen en la misma actividad de la fusionante, y cuando en el ejercicio inmediato anterior a la fusión, la fusionada haya percibido más de 50% de sus ingresos de la fusionante, o esta última haya percibido más de 50% de sus ingresos de la fusionada. No será exigible el requisito a que se refiere el párrafo anterior cuando la sociedad que subsista se liquide antes de un año posterior a la fecha en que surte efectos la fusión y, por último, que la sociedad que subsista o la que surja con motivo de la fusión, presente las declaraciones de impuestos del ejercicio y las informativas que en los términos establecidos por las leyes fiscales les correspondan a la sociedad o sociedades fusionadas, correspondientes al ejercicio que terminó por fusión.

II. En escisión, siempre que se cumplan los requisitos siguientes:
   a) Los accionistas propietarios de, por lo menos, 51% de las acciones con derecho a voto de la sociedad escindente y de las escindidas, sean los mismos durante un periodo de tres

años contados a partir del año inmediato anterior a la fecha en la que se realice la escisión.[…]

b) Que, cuando desaparezca una sociedad con motivo de escisión, la sociedad escindente designe a la sociedad que asuma la obligación de presentar las declaraciones de impuestos del ejercicio e informativas que en los términos establecidos por las leyes fiscales le correspondan a la escindente. La designación se hará en la asamblea extraordinaria en la que se haya acordado la escisión.[…]

No será aplicable lo dispuesto en este artículo cuando en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta se le otorgue a la escisión el tratamiento de reducción de capital.

En los casos en los que la fusión o la escisión de sociedades formen parte de una reestructuración corporativa, se deberá cumplir, además, con los requisitos establecidos para las reestructuras en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En los casos de fusión o escisión de sociedades, cuando la sociedad escindente desaparezca, la sociedad que subsista, la que surja con motivo de la fusión o la escindida que se designe, deberá, sin perjuicio de lo establecido en este artículo, enterar los impuestos correspondientes o, en su caso, tendrá derecho a solicitar la devolución o a compensar los saldos a favor de la sociedad que desaparezca, siempre que se cumplan los requisitos que se establezcan en las disposiciones fiscales.

En las declaraciones del ejercicio correspondientes a la sociedad fusionada o a la sociedad escindente que desaparezca, se deberán considerar todos los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas; el importe total de los actos o actividades gravados y exentos y de los acreditamientos; el valor de todos sus activos o deudas, según corresponda, que la misma tuvo desde el inicio del ejercicio y hasta el día de su desaparición. En este caso, se considerará como fecha de terminación del ejercicio aquella que corresponda a la fusión o a la escisión.

Lo dispuesto en este artículo sólo se aplicará tratándose de fusión o escisión de sociedades residentes en el territorio nacional y siempre que la sociedad o sociedades que surjan con motivo de dicha fusión o escisión sean también residentes en el territorio nacional.

El artículo 23 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece que:

En los casos de fusión de sociedades, la que subsista o resulte de la fusión presentará el aviso por las sociedades que desaparezcan, junto con la última declaración a que se refiere la fracción VIII del artículo 58 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. La sociedad acompañará constancia de que la fusión ha quedado inscrita en el Registro Público correspondiente de la entidad federativa de que se trate.

Asientos para registrar la fusión

Una vez registrados los ajustes en todas y cada una de las sociedades que se van a fusionar, se procede a saldar las cuentas de balance contra la cuenta denominada "cuenta de fusión". Esta cuenta se carga con abono a las diversas cuentas de activo por el importe de éste. Se abona con cargo a las cuentas de pasivo por el importe de los adeudos a cargo de la sociedad y de los que asuma la sociedad que subsista, o la que se cree con motivo de la fusión.

La "cuenta de fusión", después de estos movimientos, queda con saldo deudor, significando la cantidad neta que esta empresa aporta a la fusión, la cual debe corresponder a la suma de los saldos acreedores que forman el capital contable de la empresa.

Una vez que se concrete la fusión se procede a saldar las cuentas de capital contable por la "cuenta de fusión", quedando totalmente saldadas.

EJEMPLO

A continuación se presenta el siguiente caso.

La Compañía Margarita, S. A., la Compañía Clavel, S. A., y la Compañía Geranio, S. A., se van a fusionar para dar lugar a la Compañía Rosa, S. A., presentando los balances al 1 de julio de 200X que se muestran en la figura 13.1.

	Compañía Margarita, S. A.		Compañía Clavel, S. A.		Compañía Geranio, S. A.	
ACTIVO						
Bancos	$30 000.00		$20 000.00		$36 000.00	
Cuentas por cobrar	360 000.00		280 000.00		240 000.00	
Inventarios	650 000.00	(UEPS)	450 000.00	(UEPS)	370 000.00	(PEPS)
Otros activos circulantes	20 000.00		60 000.00		10 000.00	
Terrenos y edificios (neto)	640 000.00		0.00		230 000.00	
Maquinaria y equipo (neto)	380 000.00		320 000.00		160 000.00	
Crédito mercantil	34 000.00		0.00		0.00	
Inversiones en acciones (valor nominal)	380 000.00		240 000.00		0.00	
Gastos de instalación y organización (neto)	0.00		40 000.00		0.00	
Total activo	$2 494 000.00		1 410 000.00		$1 046 000.00	
PASIVO						
Cuentas y documentos por pagar	$854 000.00		$580 000.00		$246 000.00	
Reserva para jubilaciones e indemnizaciones	0.00		50 000.00		0.00	
Total pasivo	$854 000.00		$630 000.00		$246 000.00	
CAPITAL						
Capital social (acciones)	$1 200 000.00	(12 000)	$400 000.00	(4 000)	$600 000.00	(6 000)
Reserva legal	240 000.00		200 000.00		90 000.00	
Reservas especiales	200 000.00		180 000.00		110 000.00	
Total capital	$1 640 000.00		$780 000.00		$800 000.00	
Suma pasivo y capital	$2 494 000.00		$1 410 000.00		$1 046 000.00	

Libros de la Compañía Margarita, S. A.

1. Supongamos que las compañías a fusionarse acordaron adoptar el método PEPS para valuar sus inventarios y que, por lo tanto, los inventarios de la Compañía Margarita estuvieran subvaluados en 10% de su valor, se procede a registrar el siguiente ajuste:

–1–

Inventarios	$65 000.00	
Reservas especiales		$65 000.00
Ajuste para dejar valuados los inventarios con base en el método PEPS (650 000 x 0.10).		

2. Como resultado del avalúo a los terrenos y edificios se obtuvo un aumento de $98 000.00 y por el avalúo a la maquinaria y el equipo se obtuvo un incremento de $56 000.00, por lo que se procede a registrar el siguiente ajuste:

–2–

Terrenos y edificios	$98 000.00	
Maquinaria y equipo	56 000.00	
Reservas especiales		$154 000.00
Importe del faltante al valor en libros de los activos fijos, según avalúo practicado a la Compañía Margarita.		

3. El importe del crédito mercantil pendiente de amortizar deberán absorberlo los accionistas de la Compañía Margarita, S. A., ya que no tiene significado para la nueva empresa. Lo anterior da lugar al siguiente ajuste:

–3–

Reservas especiales	$34 000.00	
Crédito mercantil		$34 000.00
Cancelación del crédito mercantil según acuerdo de la fusión.		

4. La Compañía Margarita, S. A., de acuerdo con el convenio de las sociedades que van a fusionarse, debe registrar la reserva para indemnizaciones y jubilaciones del personal, la cual asciende a $80 000.00 y que se registra a continuación:

–4–

Reservas especiales	$80 000.00	
Reserva para jubilaciones e indemnizaciones		$80 000.00
Por el importe de las jubilaciones e indemnizaciones al personal, de conformidad con el convenio celebrado con el sindicato y la Junta de Conciliación y Arbitraje.		

5. Asimismo, se estiman los impuestos federales a la fecha de la fusión, los cuales ascienden a $14 000.00.

   Lo anterior da lugar al siguiente ajuste:

–5–

Reservas especiales	$14 000.00	
Impuestos por pagar		$14 000.00
Importe del pasivo estimado por concepto del ISR.		

Una vez registrados los asientos anteriores, el nuevo balance se presentará como se muestra en la figura 13.2.

Compañía Margarita, S. A.				
Balance general al 1 de julio de 200X				
ACTIVO		**PASIVO**		
Bancos	$ 30 000.00	Cuentas y documentos por pagar		$ 854 000.00
Cuentas por cobrar	360 000.00			
Inventarios (PEPS)	715 000.00	Reserva para jubilaciones e indemnizaciones		80 000.00
Otros activos circulantes	20 000.00			
Terrenos y edificios (neto)	738 000.00	Impuestos por pagar		14 000.00
Maquinaria y equipo (neto)	436 000.00	**Suma pasivo**		$948 000.00
Inversiones en acciones	380 000.00	**CAPITAL**		
		Capital social	$1 200 000.00	
		Reserva legal	240 000.00	
		Reservas especiales	291 000.00	1 731 000.00
Total	$2 679 000.00	**Total**		$2 679 000.00

Figura 13.2 Balance general de la Compañía Margarita, participante en una fusión.

Libros de la Compañía Clavel, S. A.

De conformidad con los datos obtenidos del convenio de fusión, también en la contabilidad de la Compañía Clavel se deben registrar los siguientes ajustes:

1. Como los inventarios de la Compañía Clavel estaban valuados por UEPS, al ser convertidos a PEPS se encontró que estaban subvaluados en $45 000.00 por lo que se procede a registrar el faltante.

–1–

Inventarios	$45 000.00	
Reservas especiales		$45 000.00
Ajuste para dejar valuados los inventarios con base en el método PEPS según convenio.		

2. De acuerdo con el peritaje efectuado en maquinaria y equipo, el valor de éstos se incrementó 15%, por lo que se debe registrar el siguiente asiento:

–2–

Maquinaria y equipo	$48 000.00	
Reservas especiales		$48 000.00
Aumento del activo fijo de acuerdo con el avalúo de los peritos (320 000 × 0.15)		

3. Se convino con las otras sociedades en cancelar la cuenta de gastos de instalación y organización que presenta la Compañía Clavel, S. A., por lo que se procede al siguiente ajuste:

–3–

Reservas especiales	$40 000.00	
Gastos de instalación y organización		$40 000.00
Cancelación de la segunda cuenta según convenio de fusión.		

4. La cuenta de "reserva para jubilaciones e indemnizaciones" que asciende a $50 000.00, después de someterla a la consideración del sindicato, se redujo a la cantidad de $44 000.00, por lo que se propone el siguiente ajuste:

–4–

Reserva para jubilaciones e indemnizaciones	$6 000.00	
Reservas especiales		$6 000.00
Para ajustar la primera cuenta al importe de las jubilaciones aprobadas por el sindicato ante la Junta de Conciliación y Arbitraje.		

5. La estimación de los impuestos federales a la fecha de la fusión asciende a $9 000.00, dejando establecido el pasivo con el siguiente ajuste:

–5–

Reservas especiales	$9 000.00	
Impuestos por pagar		$9 000.00
Importe de las estimaciones de los impuestos federales al 1 de julio.		

Una vez registrados los acuerdos se obtiene el nuevo balance como el que se presenta en la figura 13.3.

Compañía Clavel, S. A.				
Balance general al 1 de julio de 200X				
ACTIVO		**PASIVO**		
Bancos	$ 20 000.00	Cuentas y documentos por pagar		$ 580 000.00
Cuentas por cobrar	280 000.00	Reserva para jubilaciones e indemnizaciones		44 000.00
Inventarios (PEPS)	495 000.00			
Otros activos circulantes	60 000.00	Impuestos por pagar		9 000.00
Maquinaria y equipo (neto)	368 000.00	**Suma pasivo**		$ 633 000.00
Inversiones en acciones (valor nominal)	240 000.00	**CAPITAL**		
		Capital social	$400 000.00	
		Reserva legal	200 000.00	
		Reservas especiales	230 000.00	830 000.00
Total	$1 463 000.00	**Total**		$1 463 000.00

Figura 13.3 Balance general de la Compañía Clavel, participante en una fusión.

Libros de la Compañía Geranio, S. A.

1. La Compañía Geranio, S. A., tiene valuados sus inventarios por el método PEPS, por lo que no se requiere ningún ajuste.
2. El avalúo efectuado en los terrenos y edificios, así como en la maquinaria y equipo, resultó desfavorable en 5% de su valor neto en libros, por lo que se procede a registrar el siguiente asiento:

–1–

Reservas especiales	$19 500.00	
Terrenos y edificios		$11 500.00
Maquinaria y equipo		8 000.00
Importe del excedente que resultó por el avalúo de los activos fijos.		

3. Según convenio ante la Junta de Conciliación y Arbitraje, la Compañía Geranio y sus trabajadores acordaron que la reserva para jubilaciones e indemnizaciones a la fecha deberá ascender a $70 000.00, por lo que se registra el siguiente ajuste:

–2–

Reservas especiales	$70 000.00	
Reserva para jubilaciones e indemnizaciones		$70 000.00
Importe de las jubilaciones e indemnizaciones al personal de acuerdo con el convenio celebrado con el sindicato ante la Junta de Conciliación y Arbitraje.		

4. La determinación de los impuestos acumulados a la fecha de la fusión asciende a $6 200.00, los cuales se registran como sigue:

–3–

Reservas especiales	$6 200.00	
Impuestos por pagar		$6 200.00
Importe de la estimación de los impuestos a cargo de la compañía.		

Los asientos anteriores dieron origen al balance modificado, como se ve en la figura 13.4

Compañía Geranio, S. A.				
Balance general al 1 de julio de 200X				
ACTIVO		**PASIVO**		
Bancos	$ 36 000.00	Cuentas y documentos por pagar		$ 246 000.00
Cuentas por cobrar	240 000.00	Reserva para jubilaciones e indemnizaciones		70 000.00
Inventarios (PEPS)	370 000.00			
Otros activos circulantes	10 000.00	Impuestos por pagar		6 200.00
Terrenos y edificios	218 500.00	**Suma pasivo**		$322 200.00
Maquinaria y equipo (neto)	152 000.00	**CAPITAL**		
		Capital social (6 000 acciones)	$600 000.00	
		Reserva legal	90 000.00	
		Reservas especiales	14 300.00	704 300.00
Total	$1 026 500.00	**Total**		$1 026 500.00

Figura 13.4 Balance general de la Compañía Geranio, participante en una fusión.

Asientos de cierre en los libros de cada una de las compañías

Una vez que se registran los ajustes en los libros de las compañías Margarita, Clavel y Geranio, se procede a formular los asientos para cancelar las cuentas de activo y de pasivo, como sigue:

Libros de la Compañía Margarita, S. A.

–1–

Cuentas de fusión	$2 679 000.00	
Bancos		$30 000.00
Cuentas por cobrar		360 000.00
Inventarios		715 000.00
Otros activos circulantes		20 000.00
Terrenos y edificios		738 000.00
Maquinaria y equipo		436 000.00
Inversiones en acciones		380 000.00
Importe del activo con que se fusionó la Compañía Margarita con Clavel y Geranio para dar lugar a la Compañía Rosa, S. A.		

–2–

Cuentas y documentos por pagar	$854 000.00	
Reserva para jubilaciones e indemnizaciones	80 000.00	
Impuestos por pagar	14 000.00	
Cuenta de fusión		$948 000.00
Importe del pasivo con que se fusionó la Compañía Margarita con las compañías Clavel y Geranio, de donde surgió la Compañía Rosa, S. A.		

–3–

Capital social	$1 200 000.00	
Reserva legal	240 000.00	
Reservas especiales	291 000.00	
Cuenta de fusión		$1 731 000.00
Importe del capital contable con que se fusionó la Compañía Margarita con las compañías Clavel y Geranio.		

Libros de la Compañía Clavel, S. A.

–1–

Cuentas de fusión	$1 463 000.00	
Bancos		$20 000.00
Cuentas por cobrar		280 000.00
Inventarios		495 000.00
Otros activos circulantes		60 000.00
Maquinaria y equipo		368 000.00
Inversiones en acciones		240 000.00
Importe del activo de la Compañía Clavel con que se fusionó con las compañías Margarita y Geranio, de donde surgió la Compañía Rosa, S. A.		

–2–

Cuentas y documentos por pagar	$580 000.00	
Reserva para jubilaciones e indemnizaciones	44 000.00	
Impuestos por pagar	9 000.00	
Cuenta de fusión		$633 000.00
Importe del pasivo con que se fusionó la Compañía Clavel con las compañías Margarita y Geranio para dar lugar a la Compañía Rosa, S. A.		

–3–

Capital social	$400 000.00	
Reserva legal	200 000.00	
Reservas especiales	230 000.00	
Cuenta de fusión		$830 000.00
Importe del capital contable con que se fusionó la Compañía Clavel con las compañías Geranio y Margarita, de donde surgió la Compañía Rosa, S. A.		

Libros de la Compañía Geranio, S. A.

–1–

Cuentas de fusión	$1 026 500.00	
Bancos		$36 000.00
Cuentas por cobrar		240 000.00
Inventarios		370 000.00
Otros activos circulantes		10 000.00
Terrenos y edificios		218 500.00
Maquinaria y equipo		152 000.00
Importe del activo con que se fusionó la Compañía Geranio con las compañías Margarita y Clavel, de donde surgió la Compañía Rosa, S. A.		

–2–

Cuentas y documentos por pagar	$246 000.00	
Reserva para jubilaciones e indemnizaciones	70 000.00	
Impuestos por pagar	6 200.00	
Cuenta de fusión		$322 200.00
Importe del pasivo con que se fusionó la Compañía Geranio con las compañías Margarita y Clavel que dio lugar a la Compañía Rosa, S. A.		

–3–

Capital social	$600 000.00	
Reserva legal	90 000.00	
Reservas especiales	14 300.00	
Cuenta de fusión		$704 300.00
Importe del capital contable con que se fusionó la Compañía Geranio con las compañías Margarita y Clavel, de donde surgió la Compañía Rosa, S. A.		

En la figura 13.5 se presenta la hoja de trabajo para la fusión de las compañías Margarita, Clavel y Geranio.

Hoja de trabajo de la fusión de las compañías Margarita, Clavel y Geranio (Datos en miles de pesos)								
	Compañías				Eliminaciones		Balance de fusión	
Cuentas	Margarita	Clavel	Geranio	Total	D	H	D	H
Bancos	30.0	20.0	36.0	86.0			86.0	
Cuentas por cobrar	360.0	280.0	240.0	880.0		1) 346.0	534.0	
Inventarios	715.0	495.0	370.0	1 580.0			1 580.0	
Otros activos circulantes	20.0	60.0	10.0	90.0			90.0	
Terrenos y edificios	738.0	0.0	218.5	956.5			956.5	
Maquinaria y equipo	436.0	368.0	152.0	956.0			956.0	
Inversiones en acciones	380.0	240.0	0.0	620.0		2) 620.0		
Total activo	2 679.0	1 463.0	1 026.5	5 168.5				
Cuentas y documentos por pagar	854.0	580.0	246.0	1 680.0	1) 346.0			1 334.0
Reserva para jubilaciones	80.0	44.0	70.0	194.0				194.0
Impuestos por pagar	14.0	9.0	6.2	29.2				29.2
Total pasivo	948.0	633.0	322.2	1 903.2				
Capital social	1 200.0	400.0	600.0	2 200.0	2) 620.0 3) 1 580.0			
Reserva legal	240.0	200.0	90.0	530.0	3) 530.0			
Reservas especiales	291.0	230.0	14.3	535.3	3) 535.3			
Total capital	1 731.0	830.0	704.3	3 265.3				
CUENTAS DE FUSIÓN						3) 2 645.3		2 645.3
Sumas iguales	2 679.0	1 463.0	1 026.5	5 168.5	3 611.3	3 611.3	4 202.5	4 202.5

Figura 13.5 Hoja de trabajo de la fusión de las compañías Margarita, Clavel y Geranio.

Para la preparación de la hoja de trabajo se tuvieron en consideración las siguientes circunstancias:

1. Se supone que la Compañía Margarita, S. A., tiene a su favor y a cargo de la Compañía Clavel la cantidad de $240 000.00.

   Al mismo tiempo, la Compañía Geranio tiene a su cargo un crédito por $36 000.00 y a favor de la Compañía Margarita, S. A.

   De igual manera, a cargo de la Compañía Clavel y a favor de Geranio se tiene un crédito por $70 000.00

   Por lo tanto, se procede con el asiento 1 a registrar, cargando a las cuentas de pasivo ("cuentas y documentos por pagar") y abonando a las cuentas de activo ("cuentas por cobrar"), ya que no tiene sentido que existan deudas entre las compañías que se van a fusionar.

2. Los libros de la Compañía Margarita presentan la cuenta de "inversiones en acciones" con un saldo de $380 000.00 y representa 35% de las acciones de la Compañía Clavel y 40% de las acciones de la Compañía Geranio como sigue:

400 000 × 0.35 de las acciones de Clavel =	$140 000.00	
600 000 × 0.40 de las acciones de Geranio =	240 000.00	$380 000.00

3. Los libros de la Compañía Clavel presentan un saldo de $240 000.00 que representa 20% de las acciones de Margarita.

(1 200 000.00 × 0.20)	240 000.00	
		$620 000.00

Lo anterior da lugar al asiento 2 de la hoja de trabajo para disminuir el capital social en $620 000.00 y eliminar el renglón de "inversiones en acciones".

Con las eliminaciones anteriores se procede a cancelar el capital contable de las tres sociedades con crédito a la cuenta de "fusión", que será el capital para la nueva empresa como sigue:

Capital social de las tres compañías	$1 580 000.00	
Reserva legal	530 000.00	
Reservas especiales	535 300.00	$2 645 300.00
(Asiento 3 de la hoja de trabajo)		

Ahora bien, como los accionistas de la Compañía Margarita poseen acciones de Clavel y de Geranio, y a su vez los de Clavel tienen acciones de Margarita, es conveniente determinar cuánto les va a corresponder a los accionistas de cada empresa por concepto de capital en la Compañía Rosa, S. A.

A continuación se presenta el análisis de la fusión:

I. Participación de los accionistas de la Compañía Margarita:

	Capital social	$1 200 000.00	
	Reserva legal	240 000.00	
	Reservas especiales	291 000.00	$1 731 000.00
más:	1) Utilidades no distribuidas por la Compañía Clavel y que le corresponden a los accionistas de Margarita en 35% ($430 000.00 × 0.35)	$150 500.00	
	2) Utilidades no distribuidas por la Compañía Geranio y que le corresponden a los accionistas de Margarit en 40% ($104 300.00 × 0.40)	41 720.00	192 220.00
	Suma		$1 923 220.00
menos:	3) Valor nominal de las acciones que poseen los accionistas de la Compañía Clavel ($1 200 000.00 × 0.20)	$240 000.00	
	4) Utilidades retenidas por la Compañía Margarita y que le corresponden a los accionistas de la Compañía Clavel ($531 000.00 × 0.20)	106 200.00	
	5) Participación que les corresponde a los accionistas de la Compañía Clavel por las utilidades de la Compañía Geranio que son de la Compañía Margarita (ver inciso 2 del punto I ($41 720.00 × 0.20)	8 344.00	$354 544.00
	Capital aportado por los accionistas de la Compañía Margarita		$1 568 676.00

II. Participaciones de los accionistas de la Compañía Clavel, S. A.

Capital social		$400 000.00	
Reserva legal		200 000.00	
Reserva especial		230 000.00	$830 000.00
más:	1) 20% de las utilidades retenidas en la Compañía Margarita por la participación que estos accionistas tienen en el capital social (ver inciso 4 del punto I).	$106 200.00	
	2) Utilidades que le corresponden a los accionistas por la participación en la Compañía Geranio (ver inciso 5 del punto 1)	8 344.00	$114 544.00
	Suma		$944 544.00
menos:	3) Valor nominal de las acciones que poseen los accionistas de Margarita ($400 000.00 × 35%)	$140 000.00	
	4) Utilidades retenidas en esta compañía y que corresponden a los accionistas de la Compañía Margarita	150 500.00	290 500.00
	Capital real aportado por accionistas de la Compañía Clavel		$654 044.00

III. Participaciones de los accionistas de la Compañía Geranio

Capital social		$ 600 000.00	
Reserva legal		90 000.00	
Reservas especiales		14 300.00	$704 300.00
menos:	1) Valor nominal de las acciones que poseen los accionistas de la Compañía Margarita (40% × $600 000.00)	$ 240 000.00	
	2) Utilidades retenidas en esta compañía y que corresponden a los accionistas de la Compañía Margarita (90 000 + 14 300 × 0.40)	41 720.00	281 720.00
Capital real que aportan los accionistas de la Compañía Geranio			$422 580.00
Resumen:			
Capital aportado por la Compañía Margarita		$1 568 676.00 =	15 686 acciones
Capital aportado por la Compañía Clavel		654 044.00 =	6 540 acciones
Capital aportado por la Compañía Geranio		422 580.00 =	4 225 acciones
	Total	$2 645 300.00	26 451

De acuerdo con lo anterior, si se van a suscribir 26 451 acciones de $100.00 cada una, el capital social sería de $2 645 100.00 solamente, por lo que la diferencia de $200.00, como se puede observar en el total del resumen, deberá repartirse a los accionistas de las diferentes compañías que desaparecen de la manera siguiente:

Compañía Margarita		$76
Compañía Clavel		44
Compañía Geranio		80
	Total	$200

Una vez determinado el capital contable real de la Compañía Rosa, S. A., y después de cumplir con los requisitos legales, se procede al registro en los libros de esta sociedad del asiento de apertura, como sigue:

–1–

Accionistas		$2 645 100.00	
Capital social			$2 645 100.00
Importe del capital social representado por 26 451 acciones con valor nominal de $100.00 cada una, suscritas como sigue:			
Compañía Margarita	15 686		
Compañía Clavel 15 686	15 686		
Compañía Geranio 15 686	15 686		
Total de acciones 15 686	15 686		

–2–

Bancos	$86 000.00	
Cuentas y documentos por cobrar	534 000.00	
Inventarios	1 580 000.00	
Otros activos circulantes	90 000.00	
Terrenos y edificios	956 500.00	
Maquinaria y equipo	956 000.00	
Cuentas y documentos por pagar		$1 334 200.00
Reserva para indemnizaciones y jubilaciones		194 000.00
Impuestos por pagar		29 200.00
Accionistas		2 645 100.00
Importe del balance que surge de la fusión de las compañías Margarita, Clavel y Geranio, según hoja de trabajo preparada para tal efecto.		

–3–

Acciones en tesorería	$4 116 500.00	
Depositante de acciones		$4 116 500.00
Importe de las acciones depositadas en tesorería por haberse cubierto en especie, de acuerdo con lo dispuesto por la LGSM.		

Conversión de sociedades

En la legislación mercantil mexicana está dispuesto que, cuando una sociedad desea adoptar una naturaleza jurídica distinta a la que posee originalmente, tendrá que cumplir con los requisitos legales como si se tratara de la fusión con otra empresa.

En atención a esto, debe existir el acuerdo de los socios y tendrá que liquidarse el pasivo que tenga a su cargo o, en su defecto, obtener el acuerdo de los acreedores de la sociedad, además de los requisitos que se expusieron para la fusión.

Por razones económicas, en la actualidad tienden a desaparecer las sociedades de personas que responden de manera solidaria, subsidiaria e ilimitadamente por las obligaciones de la empresa y están surgiendo sociedades de capital, sobre todo la sociedad anónima.

Para la contabilidad el problema debe considerar los siguientes aspectos:

- Que el capital social esté o no íntegramente suscrito.
- El cambio de responsabilidad que adopte la sociedad y que, de alguna manera, afectará a terceros contratantes en la fecha de la disolución y liquidación de la propia sociedad, cuando sea motivada por problemas económicos que originaron la suspensión de pagos y consecuentemente la quiebra.

A continuación, y tomando en cuenta los puntos anteriores, se presentan las siguientes alternativas:

- Conversión de una sociedad en nombre colectivo a sociedad anónima o a sociedad de responsabilidad limitada.
- Conversión de una sociedad en comandita simple o en comandita por acciones a una sociedad anónima o a una de responsabilidad limitada.
- Conversión de una sociedad de responsabilidad limitada a una sociedad anónima.

Como se puede observar, es ocioso pensar que una sociedad de responsabilidad limitada se convierta en sociedad en nombre colectivo o en comandita simple o por acciones, o bien, que la sociedad anónima optara por cambiar a sociedad de responsabilidad limitada o cualquiera de las otras.

Expuesto lo anterior, se procede a analizar los siguientes ejemplos:

1. Conversión de una sociedad en nombre colectivo en una sociedad anónima:

Pueden presentarse dos variantes:

- Que el capital esté totalmente exhibido.
- Que se tengan exhibiciones pendientes.

Si se trata de la primera variante, el asiento contable sería de este modo:

Capital social	$xxx.xx	
Capital social		$xxx.xx

Para cancelar el capital de la sociedad en nombre colectivo y establecer el capital que estará representado por acciones.

La segunda variante se refiere al capital que tenga exhibiciones pendientes y que, como se trató en el capítulo relativo a la sociedad en nombre colectivo, los socios que no han cubierto por completo sus aportaciones, aparecen contablemente en la cuenta de "aportaciones", la cual deberá desaparecer para dar lugar a la de "accionistas", como sigue:

Accionistas	$xxx.xx	
(subcuentas con los nombres de los accionistas y el monto de su adeudo)		
Aportaciones		$xxx.xx
(subcuentas con los nombres de los socios y el importe de sus exhibiciones pendientes)		

2. Conversión de una sociedad en nombre colectivo en una sociedad de responsabilidad limitada.

En esta segunda opción también podemos encontrar dos situaciones:

- Que el capital esté íntegramente exhibido.
- Que los socios no hayan cubierto íntegramente sus aportaciones.

Cualquiera que sea la situación, contablemente se procede igual que en el caso 1, sólo que la cuenta de "accionistas" se cambiaría por la de "socios", que es la que representa el capital pendiente de exhibir en una sociedad de responsabilidad limitada para registrar las aportaciones pendientes. Ejemplo:

Socios	$xxx.xx	
Aportaciones		$xxx.xx
(Se registrarían como subcuentas los nombres de los socios con sus respectivos saldos pendientes de exhibir).		

3. Conversión de una sociedad en comandita simple o por acciones en una sociedad anónima.

Como se estableció en los capítulos dedicados a las sociedades en comandita simple y por acciones, el capital social está representado por dos clases de socios: comanditados y comanditarios, por lo que existen las cuentas de "capital social comanditado" y "capital social comanditario", las cuales, al ser convertida la sociedad, deberán desaparecer de la siguiente manera:

Capital social comanditado	$xxx.xx	
Capital social comanditario	$xxx.xx	
Capital social		$xxx.xx

Si se tuvieran exhibiciones pendientes, éstas se encuentran registradas dentro del saldo de las cuentas de "socios comanditados" y "socios comanditarios", las cuales deberán saldarse por la de "accionistas", como sigue:

Accionistas	$xxx.xx	
Socios comanditados		$xxx.xx
Socios comanditarios		$xxx.xx

4. Conversión de una sociedad de responsabilidad limitada en una sociedad anónima.

Como se marca en el capítulo relativo a la sociedad de responsabilidad limitada, las cuentas peculiares de ésta son socios y capital social cuyos saldos representan las exhibiciones pendientes de los socios y el capital total suscrito, respectivamente.

Por lo tanto, cuando una sociedad de responsabilidad limitada se convierte en sociedad anónima, la cuenta de "socios" debe quedar sustituida por la de "accionistas", conservando el nombre de "capital social", dado que tanto en la anónima como en la de responsabilidad limitada se denomina de igual manera.

El asiento de la transformación sería éste:

Accionistas	$xxx.xx	
Socios		$xxx.xx
Para cancelar la segunda cuenta que representaba las exhibiciones pendientes de la S. de R. L.		

En síntesis, como se observa, tratándose de una conversión o transformación de sociedades, el problema se reduce al cambio de nomenclatura en las cuentas de capital social y la cuenta relativa a exhibiciones pendientes por los socios. A continuación, y como ejemplo de lo anterior, se presenta el siguiente caso.

EJEMPLO

La sociedad denominada Lyly Morales, S. en C., se constituyó con un capital social de $50 000 000.00 que fue suscrito totalmente en la siguiente forma: por socios comanditados, $20 000 000.00; y por socios comanditarios, $30 000 000.00. En la fecha de su constitución, tanto los socios comanditados como los socios comanditarios exhibieron 60% del capital suscrito. Posteriormente y antes de que terminara el primer ejercicio social, la junta de socios acordó transformar la sociedad en comandita simple en una sociedad anónima con un capital igual al que tenía la sociedad en comandita, sólo que dividido en 50 000 acciones de $1 000.00 cada una.

Una vez cumplidos los requisitos legales relacionados con la transformación, se procede a registrar en los libros de la empresa los siguientes asientos:

–1–

Capital social comanditado	$20 000 000.00	
Capital social comanditario	30 000 000.00	
Capital social		$50 000 000.00
Para registrar el importe del capital social en la sociedad anónima y cancelar el que existía en la sociedad en comandita simple.		

–2–

Accionistas	$20 000 000.00	
Socios comanditados		$8 000 000.00
Socios comanditarios		12 000 000.00
Para saldar las cuentas de "socios" y crear la de "accionistas" por el capital pendiente de exhibir.		

RESUMEN

La LGSM dice que los acuerdos de la fusión deberán inscribirse en el Registro Público de Comercio y publicarse en el periódico oficial del domicilio donde se fusiona la sociedad. La fusión tendrá efecto hasta pasados tres meses de haberse inscrito. Si no hay oposición alguna, la sociedad

que subsista, o la que resulte de la fusión, tomará a su cargo los derechos y obligaciones de las sociedades extintas.

Una fusión es la integración de varias sociedades en una sola y la disolución de las que se absorben por la que subsiste. En la fecha en que se realice la fusión los estados financieros se preparan bajo los mismos criterios contables.

No se enajenarán las acciones de los accionistas propietarios de la sociedad que subsiste en la fusión por lo menos en un año. En la fusión, la sociedad que subsista presentará aviso por las sociedades que desaparezcan.

Cuando una sociedad desea adoptar una naturaleza jurídica diferente a la que posee, debe cumplir con los requisitos legales como si se tratara de fusión, existiendo el acuerdo de los socios, y tendrá que liquidar el pasivo a su cargo u obtener el acuerdo de los acreedores de la sociedad, además de cubrir los requisitos expuestos anteriormente para la fusión.

PREGUNTAS DE REPASO

1. ¿Qué se entiende por fusión?
2. Los acuerdos de la fusión deberán inscribirse en el Registro Público de Comercio y publicarse en el periódico oficial del domicilio de las sociedades que se van a fusionar. Además de los acuerdos, ¿qué otras cosas deberán publicarse?
3. ¿Qué plazo marca en el artículo 224 para prever la inconformidad de los acreedores en una fusión?
4. ¿Qué compromisos adquiere respecto al fisco y los trabajadores la sociedad que subsista después de la fusión?
5. ¿Qué pasos se deben dar contablemente para llevar a cabo una fusión?
6. ¿En qué casos puede tener efectos la fusión desde la fecha de su inscripción en el Registro Público de Comercio?
7. ¿Cómo es la personalidad jurídica de las sociedades en la entidad económica?
8. Dentro de los requisitos previos a la fusión está el de la preparación y formulación, en cada sociedad, de un balance general que sirva de base para la fusión. ¿Qué requisitos debe cumplir este balance?
9. La transformación de las sociedades debe hacerse llenando varios requisitos de ley. Indica cuáles son los pasos previos a su transformación.
10. La sociedad que va a convertirse puede tener capital pendiente de exhibir. Si éste fuera el caso, ¿cómo se registraría el asiento de una sociedad en nombre colectivo que se convierta en sociedad de responsabilidad limitada?

PROBLEMAS

Resuelve los siguientes problemas:

I. Como consecuencia de la auditoría en el caso de una fusión, se encontraron las siguientes situaciones que darán origen a diversos asientos de ajuste:

a) La maquinaria y el equipo de las compañías estaban subvaluados en $1 000 000.00
b) Se acordó evaluar los inventarios con el método PEPS y esto motivó una disminución de 10% en los inventarios de una de las firmas cuyo saldo en este renglón era de $5 000 000.00
c) La reserva de jubilaciones estaba subvaluada en $2 000 000.00
d) La provisión para ISR estaba sobreestimada en $4 000 000.00

Una vez registrados los ajustes anteriores, ¿qué procede contablemente para continuar con la fusión?

II. Si las compañías que se fusionan poseen acciones intercompañías y además tienen adeudos provenientes de operaciones comerciales entre ellas, ¿qué procede contablemente? ¿Esto se registraría en los libros de las sociedades o en papeles de trabajo?

III. Si la Compañía D, S. A., poseyera 3% de las acciones de la Compañía B, S. A., y 40% de las acciones de la Compañía C, S. A.; y, asimismo, la Compañía B poseyera 25% de las acciones de la Compañía D y 10% de las acciones de la Compañía C, y sus estructuras de capital fueran como sigue:

Compañía B	
Capital social	$1 200 000.00
Reserva legal	300 000.00
Reserva especial	100 000.00
Capital contable	$1 600 000.00
Compañía C	
Capital social	$4 000 000.00
Reserva legal	2 000 000.00
Reserva especial	1 200 000.00
Capital contable	$7 200 000.00
Compañía D	
Capital social	$6 000 000.00
Reserva legal	900 000.00
Reserva especial	2 600 000.00
Capital contable	$9 500 000.00

Se pide:

Determinar la participación de los accionistas de la Compañía D, S. A., y de la Compañía B, S. A.

IV. Indique los asientos que se requerirían en caso de conversión de una sociedad de responsabilidad limitada en sociedad anónima.

V. Indique los asientos que sería necesario registrar para transformar una sociedad en comandita simple en una sociedad de responsabilidad limitada.

Apéndice del capítulo 13
Escisión de sociedades

Aspecto legal

La escisión de sociedades deriva de la fusión, pues es lo contrario a ella; en el lenguaje común, *escisión* significa "rompimiento, división en una asamblea, disidencia", y el vocablo *escindir* significa "dividir o efectuar escisión". Por lo antes expuesto concluimos que es una opción que tienen las empresas para reorganizarse mediante este mecanismo, en el cual una empresa podrá dividir sus recursos en el balance con la finalidad de crear otra empresa con personalidad jurídica distinta.

En nuestra legislación, hablando de la Ley General de Sociedades Mercantiles, muy recientemente se incorporó este término, que se reglamentó en el artículo 228 bis que define a la escisión como la decisión de una sociedad, a la que se da el nombre de *escindente*, de extinguirse y dividir la totalidad o parte de su activo, pasivo y capital social en dos o más partes, que se aportan en bloque a otras sociedades de nueva creación denominadas *escindidas*; o cuando la escindente, sin extinguirse, aporta en bloque parte de su activo, pasivo y capital social a otra u otras sociedades de nueva creación.

Los requisitos para que proceda la escisión: son:

1. Acuerdo de asamblea de accionistas con mayoría para modificar el contrato social.
2. Las acciones o partes sociales de la sociedad escindente deben estar totalmente pagadas.
3. Los socios de la sociedad escindente tendrán una parte del capital social de las escindidas, igual a la parte de capital social que sea titular en la escindente.
4. La resolución que apruebe la escisión debe contener la forma, los plazos y mecanismos en que los conceptos de activo, pasivo y capital social deben transferirse a cada sociedad.
5. La descripción de las partes de activo, del pasivo y del capital social que correspondan a cada sociedad escindida y, en su caso, a la escindente, con detalle preciso que permita la identificación de éstas.
6. Los estados financieros de la sociedad escindente que abarquen por lo menos las operaciones realizadas durante el último ejercicio social, debidamente dictaminados por auditor externo. Corresponderá a los administradores de la sociedad escindente informar a la asamblea sobre las operaciones que se realicen hasta que la escisión surta plenos efectos legales.
7. En caso de que una sociedad escindida incumpla con una obligación asumida por ella en virtud de la escisión, solidariamente responderán la sociedad o sociedades escindidas ante los acreedores que no hayan dado su consentimiento expreso, durante el plazo de tres años a partir de que se publique en el *Diario Oficial* y en uno de los periódicos de la localidad de mayor circulación.
8. La resolución de la escisión deberá protocolizarse ante notario público e inscribirse en el Registro Público de la Propiedad, Sección Comercio.
9. Durante el plazo de 45 días en el domicilio de la sociedad, cualquier socio o socios que representen 20% del capital social o más, o el acreedor que tenga interés jurídico, podrán oponerse judicialmente a la escisión.

10. Transcurrido el plazo y cumplidos los requisitos sin que se presente oposición, la escisión surtirá plenos efectos y los socios que voten en contra de la escisión tendrán el derecho de separarse de la sociedad.

Aspecto contable

Desde el punto de vista contable, para efectos de división y una vez cumplidos los requisitos que marca la LGSM, trataremos de dejar clara la división que se efectuaría por causa de escisión.

EJEMPLO

La asamblea general extraordinaria de accionistas celebrada el 1 de diciembre de 200X acuerda que con el objetivo de organizar sus operaciones comerciales es necesario escindir la empresa Internacional de Metales, S. A., a 40% para crear la empresa escindida denominada Metales Industriales, S. A., tomando como base el balance del ejercicio que termina el 31 de diciembre de 200X, el cual, una vez que se dictamina por despacho independiente de contadores públicos y se cumplen los requisitos para la escisión, queda como se presenta en la figura 13A.1.

Internacional de Metales, S. A.						
Estado de situación financiera al 31 de diciembre de 200X						
ACTIVO				**PASIVO Y CAPITAL**		
Circulante				Corto plazo		
Disponible				Cuentas por pagar	$1 100 000.00	
Caja	$250 000.00			Documentos por pagar	310 000.00	
Bancos	1 200 000.00	$1 450 000.00		Obligaciones bancarias	300 000.00	
Cuentas y documentos por cobrar				Impuestos acumulados	400 000.00	$2 110 000.00
Cuentas por cobrar		930 000.00				
Documentos por cobrar	$300 000.00			Largo plazo		
menos:				Obligaciones bancarias		
Documentos descontados	50 000.00	250 000.00		a largo plazo	$2 300 000.00	
Inventarios		1 800 000.00		Hipoteca por pagar	600 000.00	2 900 000.00
Pagos anticipados		30 000.00	$4 460 000.00			
Fijo:				Capital contable		
Maquinaria y equipo	$3 780 000.00			Capital social	$4 000 000.00	
menos:						
Depreciación acumulada	490 000.00	$3 290 000.00		Reserva legal	240 000.00	
Terrenos	$1 940 000.00			Utilidad del ejercicio	310 000.00	
Revaluación de terrenos	1 300 000.00	3240 000.00	6 530 000.00	Actualización de cuentas	1 500 000.00	6 050 000.00
Activo no circulante de acuerdo a las NIF:						
Gastos de organización		$100 000.00				
menos:						
Amortización acumulada		30 000.00	70 000.00			
Suma del activo			$11 060 000.00	Suma pasivo y capital		$11 060 00.00
			100%			100%

Figura 13A.1 Estado de situación financiera presentado por un despacho independiente con miras a una escisión.

Mediante la hoja de trabajo que se presenta en la figura 13A.2 podemos iniciar en la contabilidad de Internacional de Metales, S. A., sociedad escindente, el registro de la división por medio del siguiente asiento de diario continental.

Hoja de trabajo para la escisión de Internacional de Metales, S. A. Al 31 de diciembre de 200X				
	Internacional de Metales, S.A. Escindente	40% Escindida	Saldos de la escindente	Saldos de la escindida
Cuentas deudoras				
Caja	$250 000.00	$100 000.00	$150 000.00	$100 000.00
Bancos	1 200 000.00	480 000.00	720 000.00	480 000.00
Cuentas por cobrar	930 000.00	372 000.00	558 000.00	372 000.00
Documentos por cobrar	300 000.00	120 000.00	180 000.00	120 000.00
Inventarios	1 800 000.00	720 000.00	1 080 000.00	720 000.00
Pagos anticipados	30 000.00	12 000.00	18 000.00	12 000.00
Maquinaria y equipo	3 780 000.00	1 512 000.00	2 268 000.00	1 512 000.00
Terrenos	1 940 000.00	776 000.00	1 164 000.00	776 000.00
Revaluación de terrenos	1 300 000.00	520 000.00	780 000.00	520 000.00
Gastos de organización	100 000.00	40 000.00	60 000.00	40 000.00
Sumas	11 630 000.00	4 652 000.00	6 978 000.00	4 652 000.00
Cuentas acreedoras				
Documentos descontados	50 000.00	20 000.00	30 000.00	20 000.00
Depreciación acumulada de maquinaria y equipo	490 000.00	196 000.00	294 000.00	196 000.00
Amortización acumulada de gastos de organización	30 000.00	12 000.00	18 000.00	12 000.00
Cuentas por pagar	1 100 000.00	440 000.00	660 000.00	440 000.00
Documentos por pagar	310 000.00	124 000.00	186 000.00	124 000.00
Obligaciones bancarias	300 000.00	120 000.00	180 000.00	120 000.00
Impuestos acumulados	400 000.00	160 000.00	240 000.00	160 000.00
Obligaciones bancarias a largo plazo	2 300 000.00	920 000.00	1 380 000.00	920 000.00
Hipoteca por pagar	600 000.00	240 000.00	360 000.00	240 000.00
Capital social	4 000 000.00	1 600 000.00	2 400 000.00	1 600 000.00
Reserva legal	240 000.00	96 000.00	144 000.00	96 000.00
Utilidad del ejercicio	310 000.00	124 000.00	186 000.00	124 000.00
Actualización de cuentas	1 500 000.00	600 000.00	900 000.00	600 000.00
Sumas	$11 630 000.00	$4 652 000.00	$6 978 000.00	$4 652 000.00

Figura 13A.2 Hoja de trabajo para la escisión de una empresa.

Mediante la hoja de trabajo que se muestra en la figura 13A.2 estamos en posibilidad de registrar en la contabilidad de Internacional Metales, S. A., sociedad escindente, el registro de la división por medio del siguiente asiento en el libro de diario.

Documentos descontados	$20 000.00	
Depreciación acumulada de maquinaria y equipo	196 000.00	
Amortización acumulada de gastos de organización	12 000.00	
Cuentas por pagar	440 000.00	
Documentos por pagar	124 000.00	
Obligaciones bancarias	120 000.00	
Impuestos acumulados	160 000.00	
Obligaciones bancarias a largo plazo	920 000.00	
Hipoteca por pagar	240 000.00	
Capital social	1 600 000.00	
Reserva legal	96 000.00	
Utilidad del ejercicio	124 000.00	
Actualización de cuentas	600 000.00	
Caja		$100 000.00
Bancos		480 000.00
Cuentas por cobrar		372 000.00
Documentos por cobrar		120 000.00
Inventarios		720 000.00
Pagos anticipados		12 000.00
Maquinaria y equipo		1 512 000.00
Terrenos		776 000.00
Revaluación de terrenos		520 000.00
Gastos de organización		40 000.00
Registro del asiento correspondiente a la escisión de 40% acordado por la asamblea extraordinaria del 1 de diciembre de 200X.		

Una vez registrado el asiento anterior en libros, el resultado en el estado de situación financiera de la escindente será el que se presenta en la figura 13A.3.

Internacional de Metales, S. A.						
Estado de situación financiera posterior a la escisión, con cifras al 31 de diciembre de 200X						
ACTIVO				**PASIVO Y CAPITAL**		
Circulante:				Pasivo corto plazo:		
Disponible:				Cuentas por pagar	$660 000.00	
Caja	$150 000.00			Documentos por pagar	186 000.00	
Bancos	720 000.00	$870 000.00		Obligaciones bancarias	180 000.00	
Cuentas y documentos por cobrar				Impuestos acumulados	240 000.00	$1 266 000.00
Cuentas por cobrar		558 000.00				
Documentos por cobrar	$180 000.00			Largo plazo		
menos:				Obligaciones bancarias		
Documentos descontados	30 000.00	150 000.00		a largo plazo	$1 380 000.00	
Inventarios		1 080 000.00		Hipoteca por pagar	360 000.00	1 740 000.00
Pagos anticipados		18 000.00	$2 676 000.00			
Fijo:				Capital contable		
Maquinaria y equipo	$2 268 000.00			Capital social	$2 400 000.00	
menos:				Reserva legal	144 000.00	
Depreciación acumulada	294 000.00	$1 974 000.00		Utilidad del ejercicio	186 000.00	
Terrenos	$1 164 000.00			Actualización de cuentas	900 000.00	3 630 000.00
Revaluación de terrenos	780 000.00	1 944 000.00	3 918 000.00			
No circulante:		$60 000.00				
menos:						
Amortización acumulada		18 000.00	42 000.00			
Suma del activo			$6 636 000.00	Suma pasivo y capital		$6 636 000.00
			60%			60%

Figura 13A.3 Estado de situación financiera de la compañía escindente.

En la sociedad escindida denominada Metales Industriales, S. A., cubiertos los requisitos legales correspondientes, el asiento de apertura sería el siguiente:

Caja	$100 000.00	
Bancos	480 000.00	
Cuentas por cobrar	372 000.00	
Documentos por cobrar	120 000.00	
Inventarios	720 000.00	
Pagos anticipados	12 000.00	
Maquinaria y equipo	1 512 000.00	
Terrenos	776 000.00	
Revaluación de terrenos	520 000.00	
Gastos de organización	40 000.00	
Documentos descontados		$20 000.00
Depreciación acumulada de maquinaria y equipo		196 000.00
Amortización acumulada de gastos de organización		12 000.00
Cuentas por pagar		440 000.00
Documentos por pagar		124 000.00
Obligaciones bancarias		120 000.00
Impuestos acumulados		160 000.00
Obligaciones bancarias a largo plazo		920 000.00
Hipoteca por pagar		240 000.00
Capital social		1 600 000.00
Reserva legal		96 000.00
Utilidad del ejercicio		124 000.00
Actualización de cuentas		600 000.00
Asiento de apertura de la empresa escindida denominada Metales Industriales, S. A.		

El estado de situación financiera inicial de la empresa escindida Metales Industriales, S. A., con valores de 40% de la escindente, presentaría los rubros que se muestran en la figura 13A.4.

Metales Industriales, S. A.						
Estado de situación financiera correspondiente a la empresa escindida al 31 de diciembre de 200X						
ACTIVO				**PASIVO Y CAPITAL**		
Circulante				Pasivo corto plazo:		
Disponible				Cuentas por pagar	$440 000.00	
Caja	$100 000.00			Documentos por pagar	124 000.00	
Bancos	480 000.00	$580 000.00		Obligaciones bancarias	120 000.00	
Cuentas y documentos por cobrar				Impuestos acumulados	160 000.00	$844 000.00
Cuentas por cobrar		372 000.00				
Documentos por cobrar	$120 000.00			Largo plazo:		
menos:				Obligaciones bancarias		
Documentos descontados	20 000.00	100 000.00		a largo plazo	$920 000.00	
Inventarios		720 000.00		Hipoteca por pagar	240 000.00	1 160 000.00
Pagos anticipados		12 000.00	$1 784 000.00			
Fijo:				Capital contable		
Maquinaria y equipo	$1 512 000.00			Capital social	$1 600 000.00	
menos:				Reserva legal	96 000.00	
Depreciación acumulada	196 000.00	$1 316 000.00		Utilidad del ejercicio	124 000.00	
Terrenos	$776 000.00			Actualización de cuentas	600 000.00	2 420 000.00
Revaluación de terrenos	520 000.00	1 296 000.00	2 612 000.00			
No circulante		$40 000.00				
Menos:						
Amortización acumulada		12 000.00	28 000.00			
Suma del activo			$4 424 000.00	Suma pasivo y capital		$4 424 000.00
			40%			40%

Figura 13A.4 Estado de situación financiera de la empresa escindida.

El capital social al momento de la escisión, estableciéndose la hipótesis de que la empresa escindida solamente cuenta con el mínimo de socios que marca la ley, presentaría los siguientes resultados:

Capital social:

40 000 acciones nominales de $100.00 cada una $4 000 000.00

Correspondientes a:

		Internacional de Metales, S.A.	Metales Industriales, S.A.	
Socio A	51%	$1 224 000.00	$816 000.00	$2 040 000.00
Socio B	49%	$1 176 000.00	$784 000.00	$1 960 000.00
	100%	$2 400 000.00	$1 600 000.00	$4 000 000.00
		60%	40%	100%

CAPÍTULO

14

Disolución y liquidación de sociedades

Objetivo general

Que el alumno distinga entre una disolución y una liquidación de sociedades, así como las responsabilidades que, de acuerdo con la legislación, recaen sobre los socios o accionistas.

Objetivos específicos

Al terminar este capítulo, el alumno será capaz de:

» Mencionar las causas de la disolución.
» Aplicar la normatividad en relación con los acreedores de la sociedad que se liquida.
» Elaborar el balance inicial de liquidación.
» Preparar el estado de realización.
» Realizar el balance final de liquidación.
» Determinar el rendimiento por acción en caso de liquidación con remanente.
» Elaborar el estado de situación cuando exista capital contable negativo.
» Registrar los resultados anteriores a la liquidación.
» Registrar los resultados provenientes de la liquidación.
» Efectuar la hoja de trabajo para la preparación del estado de realización y liquidación.
» Elaborar el estado comparativo entre el de situación y el de realización.
» Elaborar el balance final de liquidación de una sociedad de capital.
» Preparar el balance final de liquidación de una sociedad de personas.

Disolución

Concepto

"La disolución es la preparación para el fin de la sociedad más o menos lejano; pero que no implica el fin de la sociedad". Es una situación jurídica que no termina del todo con la personalidad moral de la sociedad, sino que transforma su actividad lucrativa en otra, orientada a la terminación de los vínculos que la atan a terceros. La realización y liquidación son las situaciones en que se está llevando a efecto dicha terminación, o sea, la segunda actividad en la cual se transformó el fin original de la sociedad.

La disolución y la liquidación no son términos idénticos. La liquidación es la consecuencia necesaria del hecho jurídico que es la disolución.

Causas

Conforme al artículo 229 de la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM), las sociedades se disuelven:

- Por expiración del término pactado en el contrato social.
- Por imposibilidad de seguir realizando el objeto principal de la sociedad o por quedar éste consumado.
- Por acuerdo de los socios, tomado de conformidad con el contrato social y con la ley.
- Porque el número de accionistas llegue a ser inferior al mínimo que esta ley establece o porque las partes de interés se reúnan en una sola persona.
- Por la pérdida de las dos terceras partes del capital social.

La ley menciona, en su artículo 230, que:

> …la sociedad en nombre colectivo se disolverá, salvo pacto en contrario, por la muerte, incapacidad, exclusión o retiro de uno de los socios, o porque el contrato social se rescinda respecto a uno de ellos…

Asimismo, esta disposición es aplicable a las sociedades en comandita simple y en comandita por acciones, en lo que concierne a los comanditados.

Con excepción de la primera causa de disolución, las demás se inscribirán en el Registro Público de Comercio. Si la inscripción no se hiciere a pesar de existir la causa de disolución, cualquier interesado podrá ocurrir ante la autoridad judicial en la vía sumaria, a fin de que ordene el registro de la disolución.

En caso contrario, es decir, cuando se descubra que no existe causa probada de disolución, los interesados podrán acudir ante la autoridad judicial dentro del término de 30 días, contados a partir de la fecha de inscripción, y demandar, en la vía sumaria, la cancelación de la inscripción.

El artículo 233 indica que los administradores no podrán iniciar nuevas operaciones con posterioridad al vencimiento del plazo de duración de la sociedad, al acuerdo sobre disolución o a la comprobación de una causa de disolución. Si contravinieren esta prohibición, los administradores serán solidariamente responsables por las operaciones efectuadas.

En conclusión podemos decir que la disolución es un acto de voluntad que tiende a concluir la sociedad.

Liquidación

La liquidación representa en sí el hecho mismo de la valorización del patrimonio de la empresa para pagar el pasivo con los valores del activo y aplicar el remanente, si existe, a cada uno de los socios o accionistas.

El artículo 235 de la LGSM nos indica que la liquidación estará a cargo de uno o más liquidadores, quienes serán representantes legales de la sociedad y responderán por los actos que ejecuten si exceden los límites de su encargo.

A falta de disposición del contrato social, el nombramiento de los liquidadores se hará por acuerdo de los socios, tomado en la proporción y forma que la LGSM señala, según la naturaleza de la sociedad, para el acuerdo sobre disolución.

Este nombramiento deberá hacerse en el mismo acto en que se acuerde o reconozca la disolución. En caso de que la sociedad se disuelva por la expiración de plazo o en virtud de sentencia ejecutoriada, la designación de los liquidadores deberá hacerse inmediatamente después de que concluya el plazo o que se dicte la sentencia.

Si por cualquier motivo el nombramiento de los liquidadores no se hiciere en los términos que fija el artículo 236, lo hará la autoridad judicial en la vía sumaria, a petición de cualquier socio.

Ahora bien, mientras no se inscriba en el Registro Público de Comercio el nombramiento de los liquidadores, y éstos no realicen funciones, los administradores continuarán en el desempeño de su encargo.

El nombramiento de los liquidadores puede ser revocado a petición de los socios tomado en los términos del artículo 236 de la LGSM o por resolución judicial, si cualquier socio justificare, en la vía sumaria, la existencia de una causa grave para la revocación; sin embargo, seguirán en sus funciones hasta que entren los nuevamente nombrados.

En el artículo 241 de la LGSM se establece que hecho el nombramiento de los liquidadores, los administradores deberán entregarles los bienes, libros y documentos de la sociedad, levantándose en todo caso un inventario del activo y pasivo sociales.

En el artículo 242 se menciona que salvo el acuerdo de los socios o las disposiciones del contrato social, los liquidadores tendrán las siguientes facultades:

- Concluir las operaciones sociales que hubieren quedado pendientes al tiempo de la disolución.
- Cobrar lo que se deba a la sociedad y pagar lo que ella deba.
- Vender los bienes de la sociedad.
- Liquidar a cada socio su haber social.
- Practicar el balance final de la liquidación, que deberá someterse a la discusión y aprobación de los socios, en la forma que corresponda, según la naturaleza de la sociedad.
- El balance final, una vez aprobado, se depositará en el Registro Público de Comercio.
- Obtener del Registro Público de Comercio la cancelación de la inscripción del contrato social, una vez concluida la liquidación.

El artículo 245 indica que los liquidadores mantendrán en depósito, durante 10 años después de la fecha en que se concluya la liquidación, los libros y papeles de la sociedad.

Una vez liquidado el pasivo de la sociedad, la distribución del remanente a favor de los socios, si lo hubiere, en los casos de las sociedades en nombre colectivo, en comandita simple o de

responsabilidad limitada, se hará, salvo disposiciones especiales en el contrato social, atendiendo a las siguientes reglas:

I. Si los bienes en que consiste el haber social son de fácil división, se repartirán en la proporción que corresponda a la representación de cada socio en la masa común.
II. Si los bienes fueren de diversa naturaleza, se fraccionarán en las partes proporcionales respectivas, compensándose entre los socios las diferencias que hubiere.
III. Una vez formados los lotes, el liquidador convocará a los socios a una junta en la que les dará a conocer el proyecto respectivo, y éstos gozarán de un plazo de ocho días hábiles, a partir del siguiente a la fecha de la junta, para exigir modificaciones si creyeren perjudicados sus derechos.
IV. Si los socios manifestaren expresamente su conformidad o si durante el plazo indicado en el punto III no se formularen observaciones, se les tendrá por conformes con el proyecto y el liquidador hará la respectiva adjudicación, otorgándose, en su caso, los documentos que procedan.
V. Si durante el plazo señalado en el punto III los socios formularen observaciones al proyecto de división, el liquidador convocará a una nueva junta en el plazo de ocho días para que, de mutuo acuerdo, se hagan al proyecto las modificaciones a que haya lugar, y si no fuere posible obtener el acuerdo, el liquidador adjudicará el lote o lotes respecto de los cuales hubiere inconformidad, en común a los respectivos socios, y la situación jurídica resultante entre los adjudicatarios se regirá por las reglas de la copropiedad.
VI. Si la liquidación social se hiciere a virtud de la muerte de uno de los socios, la división o venta de los inmuebles se hará conforme a las disposiciones de esta ley, aunque entre los herederos haya menores de edad.

El artículo 247 dice:

En la liquidación de las sociedades anónimas y en comandita por acciones, los liquidadores procederán a la distribución del remanente entre los socios con sujeción a las siguientes reglas:

I. En el balance final se indicará la parte que a cada socio corresponda en el haber social.
II. Dicho balance se publicará por tres veces, de diez en diez días, en el periódico oficial de la localidad en que tenga su domicilio la sociedad.

    El mismo balance quedará por igual término, así como los papeles y libros de la sociedad, a disposición de los accionistas, quienes gozarán de un plazo de quince días, a partir de la última publicación, para presentar sus reclamaciones a los liquidadores.
III. Transcurrido dicho plazo, los liquidadores convocarán a una asamblea general de accionistas para que apruebe en definitiva el balance. Esta asamblea será presidida por uno de los liquidadores.

Aprobado el balance general, los liquidadores efectuarán los pagos que correspondan a los accionistas contra la entrega de los títulos de las acciones.

Las sumas que pertenezcan a los accionistas y que no fueran cobradas en el transcurso de dos meses, contados desde la aprobación del balance final, se depositarán en una institución de crédito con la indicación del accionista. Dichas sumas se pagarán por la institución de crédito en que se hubiese constituido el depósito.

En caso de que la disolución y la liquidación de la sociedad respondan a alguna de las situaciones de quiebra, intervendrá la autoridad judicial, tanto por lo que se refiere a la suspensión de

pagos como por lo que toca a la declaratoria de la situación de quiebra y para el nombramiento de los síndicos que efectuarán las gestiones de realización y liquidación, en lugar de los liquidadores comentados anteriormente.

Contabilidad de una sociedad en liquidación

A fin de llevar a cabo la liquidación conforme a lo indicado en la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM), la situación de liquidación se divide en las siguientes etapas:

1. De preparación del balance inicial de liquidación que sirva de base para que los administradores hagan entrega de los bienes de la sociedad a los liquidadores, así como para el cumplimiento de las obligaciones fiscales.
2. De formulación de estados financieros que muestren la realización del activo, el pago del pasivo y la distribución del remanente, o en ciertos casos, del deficiente, entre los socios accionistas que formen la sociedad.
3. De preparación del balance final de liquidación que han de presentar los liquidadores y que servirá de base para la aplicación del remanente, o en determinadas circunstancias, del deficiente que resultare.

Balance inicial de liquidación

El balance inicial de liquidación sirve de base para que los liquidadores reciban de los administradores los bienes de la sociedad que ha quedado disuelta, conforme al artículo 241 mencionado con anterioridad.

Este balance no difiere del conocido tradicionalmente, excepto que debe presentar en forma razonable la situación de la empresa a la fecha en que es disuelta, mostrando el activo debidamente valuado, así como el pasivo existente a esa misma fecha. De lo anterior se concluye que dicho estado financiero debe ser dictaminado por un contador público independiente.

Podemos indicar como características principales del balance inicial de liquidación las siguientes:

1. Es un estado financiero estático que se prepara a la fecha en que se acuerde la disolución de una sociedad.
2. El activo debe presentarse sobre la base de valores actuales, amparados de preferencia por avalúos periciales referentes a los activos fijos.
3. Reflejar con la mayor aproximación a la realidad el pasivo actual a cargo de la empresa, considerando las responsabilidades con el fisco, trabajadores, Seguro Social, Infonavit, etc., y otros que pudieran surgir a causa de la disolución.

Estado de realización y liquidación

Este estado financiero tiene como propósito principal mostrar a los socios o accionistas el activo y el pasivo recibidos por los liquidadores de acuerdo con el balance inicial, y la forma como fue realizado el activo y cubierto el pasivo señalando por último el remanente en favor de los socios o accionistas de la empresa, o bien del deficiente, en caso de resultar un capital contable negativo.

El estado de realización y liquidación es dinámico y se presenta en forma de cuenta, colocando del lado izquierdo el activo recibido, así como el importe de su realización y el remanente

o deficiente resultantes, y del lado derecho el importe del pasivo y la forma en que fue liquidado, indicando además, las variantes surgidas de las operaciones de liquidación al cubrir las deudas sociales. En este mismo lado se anotarán el remanente a favor de los socios o accionistas y el porcentaje que les corresponda según sus aportaciones originales, o bien del deficiente resentido.

Cuando el balance inicial no fue preparado conforme se indicó en su momento, habrá necesidad de presentar en el estado de realización y liquidación la conexión entre el activo que figuraba en el balance inicial y los valores reales que ese activo representa en virtud de las operaciones de realización, así como la conexión con el pasivo, de aquellos adeudos que no figuraban en el balance inicial. Como complemento de este estado de realización, se anexa la cuenta de "déficit", o la de "superávit", que mostrará en detalle la pérdida o utilidad que resultare. Si éste fuera el caso, el estado de realización y liquidación se presentará en forma de reporte, consignando para cada una de las partidas del activo y del pasivo el remanente o deficientes existentes, el total de cuyos netos deberá concordar con el que aparezca en el mismo estado en forma similar a la utilidad o pérdida del estado de resultados tradicional que se presenta en relación con el balance general de una empresa.

Balance final de liquidación

Este estado financiero deberá inscribirse en el Registro Público de Comercio y representa estáticamente la verdadera extinción de la sociedad que se disuelve. En las liquidaciones con remanente refleja un solo aspecto, el del activo neto constituido por efectivo y bienes que no fueron realizados, y que es el remanente resultante a favor de las personas físicas o morales que constituyeron la sociedad. En las liquidaciones con deficiente, tratándose de sociedades de personas y mixta, la aportación con que los socios y comanditados cubren este deficiente. Tratándose de las sociedades de capitales, mostrará el capital contable negativo que resulta en perjuicio de los acreedores comunes.

Desde el punto de vista contable y a fin de registrar las operaciones efectuadas por los liquidadores para la realización del activo y liquidación del pasivo se utilizarán las cuentas que se presentan en seguida.

Cuenta liquidadora

Se abonará:

a) Con cargo a las cuentas que forman el capital contable a la fecha en que se inicia la liquidación.
b) Con cargo a la cuenta "resultados de la liquidación", cuando exista una utilidad neta.
c) Con cargo a la cuenta "resultados anteriores a la liquidación" por el saldo acreedor de esta cuenta, si la hubiere.

Se cargará:

a) Con crédito a la cuenta "resultados de la liquidación" cuando resultara una pérdida neta.
b) Con el saldo acreedor de la cuenta "resultados anteriores a la liquidación", si la hubiere, cuando ésta refleje pérdidas.
c) Por último, con crédito a bancos, conforme se entregue a los socios o accionistas el importe del remanente que les corresponda.

Su saldo es acreedor y representa el remanente a favor de los socios o accionistas, y su rubro se completará anteponiendo la palabra "accionistas" en caso de sociedades anónimas y en comandita por acciones, y en los demás casos el vocablo "socios".

Resultados de la liquidación

Esta cuenta tendrá los siguientes movimientos:

1. Se carga o se abona, según el caso, por la diferencia entre el valor del activo neto en libros y el importe de su realización, así como por la diferencia resultante entre el importe del pasivo a cargo de la empresa y la cantidad pagada a los acreedores por este concepto.
2. Su saldo deudor o acreedor, que representará el deficiente o el remanente que deje la liquidación, se saldará con cargo o crédito a la cuenta liquidadora.

Resultados anteriores a la liquidación

Esta cuenta sólo tendrá lugar cuando el balance inicial de liquidación no haya sido practicado conforme se dejó indicado en párrafos anteriores; por lo tanto, su saldo deudor o acreedor representará ajustes al capital contable, debiendo saldarse por la cuenta liquidadora que es la que registra en primer término el importe de dicho capital contable al iniciarse la liquidación.

Su movimiento es como sigue:

a) Se cargará o abonará por los ajustes necesarios para dejar correctamente registrado el valor del activo y el del pago del pasivo, que mostraba el balance inicial, no preparado conforme a los requisitos mencionados para efectos de la liquidación.
b) Su saldo deudor o acreedor se traspasa a la cuenta liquidadora, afectando al capital contable inicial, que también fue llevado a dicha cuenta.

EJEMPLO

A fin de ilustrar lo anterior, en seguida se presenta un caso de liquidación con remanente.

Aspecto contable

La sociedad Lyly, S. A., en asamblea general extraordinaria de accionistas, acuerda disolverse por llegar al término de la vida social. En la misma asamblea fueron nombrados liquidadores los miembros del consejo de administración, presentando la empresa el balance general que muestra la figura 14.1.

Al efectuarse la auditoría por orden de los liquidadores se encontró lo siguiente:

- Cuentas totalmente incobrables y que importan $30 000.00.
- Al efectuar el avalúo de los inmuebles se obtuvieron los siguientes resultados:

Maquinaria y equipo	$880 000.00
Muebles y enseres	150 000.00
Equipo de reparto	170 000.00

Balance general de la compañía Lyly, S. A.				
ACTIVO				
Circulante				
Bancos		$30 000.00		
Cuentas por cobrar	$630 000.00			
– Estimación de cuentas incobrables	60 000.00	570 000.00		
Inventarios		210 000.00		
Cédulas hipotecarias		40 000.00	$850 000.00	
Fijo				
Muebles y enseres	200 000.00			
– Depreciación acumulada	60 000.00	140 000.00		
Maquinaria y equipo	1 000 000.00			
– Depreciación acumulada	150 000.00	850 000.00		
Equipo de reparto	260 000.00			
– Depreciación acumulada	100 000.00	160 000.00	1 150 000.00	
No circulante				
Gastos de organización		64 000.00		
– Amortización de gastos de organización		24 000.00	40 000.00	$2 040 000.00
PASIVO				
Corto plazo				
Documentos por pagar		400 000.00		
Cuentas por pagar		160 000.00		
Préstamos bancarios		200 000.00		
Sueldos y salarios		56 000.00		
Seguro social		15 000.00		
Impuestos por pagar		9 000.00	840 000.00	
CAPITAL				
Capital social		1 000 000.00		
Reserva legal		150 000.00		
Reserva especial		50 000.00	1 200 000.00	2 040 000.00

Figura 14.1 Balance general de una empresa por disolverse.

- Los gastos de organización se consideraron sin valor, en virtud de no haber bienes realizables.
- Se estimó una reserva para indemnizaciones y jubilaciones por la cantidad de $60 000.00.

Conocido el dictamen del auditor, se procedió al registro de los ajustes como sigue:

–1–

Resultados anteriores a la liquidación	$30 000.00	
Cuentas por cobrar		$30 000.00
Para cancelar los saldos de las cuentas que resultaron incobrables.		

–2–

Amortización para gastos de organización	$24 000.00	
Gastos de organización		$24 000.00
Para cancelar la amortización y obtener el valor neto en libros.		

–3–

Resultados anteriores a la liquidación	$40 000.00	
Gastos de organización		$40 000.00
Para cancelar la segunda cuenta por considerarse sin valor de realización.		

–4–

Resultados anteriores a la liquidación	$60 000.00	
Indemnizaciones y jubilaciones por pagar		$60 000.00
Para establecer el pasivo con los empleados y trabajadores con motivo de la disolución de la sociedad.		

–5–

Capital social	$1 000 000.00	
Reserva legal	150 000.00	
Reserva especial	50 000.00	
Accionistas cuenta liquidadora		$1 200 000.00
Para determinar el importe del capital contable.		

–6–

Estimación de cuentas incobrables	$60 000.00	
Cuentas por cobrar		$60 000.00
Para determinar el valor neto en libros de la cuenta de clientes.		

–7–

Depreciación acumulada de muebles	$ 60 000.00	
Depreciación acumulada de maquinaria y equipo	150 000.00	
Depreciación acumulada de equipo de reparto	100 000.00	
Muebles y enseres		$ 60 000.00
Maquinaria y equipo		150 000.00
Equipo de reparto		100 000.00
Para cancelar las depreciaciones y obtener el valor neto en libros de los activos fijos.		

–8–

Maquinaria y equipo	$30 000.00	
Muebles y enseres	10 000.00	
Equipo de reparto	10 000.00	
Resultados anteriores a la liquidación		$50 000.00
Para registrar la diferencia entre el valor neto en libros del activo fijo y el importe de su avalúo.		

–9–

Accionistas cuenta liquidadora	$80 000.00	
Resultados anteriores a la liquidación		$80 000.00
Para ajustar el capital contable inicial de la liquidación a valores actuales.		

Después de registrados los ajustes anteriores, el capital contable inicial de la liquidación quedaría formado como sigue:

Capital social		$1 000 000.00
más: superávit		
Reserva legal	$150 000.00	
Reserva especial	50 000.00	200 000.00
Capital contable según libros		$1 200 000.00
menos: castigo por cuentas incobrables	30 000.00	
Cancelación de activo diferido por insuficiencia en el cálculo para amortizarlo	40 000.00	
Pasivo no registrado en libros, por concepto de indemnizaciones	60 000.00	130 000.00
Resta		1 070 000.00
más: diferencia entre el valor del activo fijo neto en libros y el de su avalúo pericia		50 000.00
Capital contable ajustado		$1 120 000.00

El balance inicial de liquidación se presentaría como en la figura 14.2.

Lyly, S. A.					
Balance inicial de liquidación al____ de _____ de ____					
ACTIVO			**PASIVO**		
Circulante			**Corto plazo**		
Bancos	$30 000.00		Documentos por pagar	$400 000.00	
Cuentas por cobrar	540 000.00		Cuentas por pagar a proveedores	160 000.00	
Inventarios	210 000.00		Préstamos bancarios	200 000.00	
Cédulas hipotecarias	40 000.00	$820 000.00	Pasivo acumulado	80 000.00	
			Indemnizaciones y jubilaciones	60 000.00	$900 000.00
Fijo			**CAPITAL**		
Maquinaria neto	880 000.00				
Equipo de reparto neto	170 000.00				
Muebles y enseres neto	150 000.00	1 200 000.00	Accionistas cuenta liquidadora		1 120 000.00
	Total	$2 020 000.00		Total	$2 020 000.00

Figura 14.2 Balance inicial de liquidación de una empresa por liquidarse.

Aprobado el balance inicial de la liquidación por la asamblea de accionistas que fue convocada para tal efecto, los liquidadores comenzaron sus gestiones realizando el activo circulante en la cantidad de $834 000.00 y el fijo en $1 230 000.00 de este modo:

- Inventarios realizados en $250 000.00.
- Cédulas hipotecarias vendidas con prima de 10%.
- La maquinaria y el equipo se vendieron en $900 000.00.
- El equipo de reparto se vendió en $180 000.00.
- Los muebles y enseres se realizaron a su valor actual.
- Se liquidó todo el pasivo, incluyendo las indemnizaciones al personal que ascendieron a $61 000.00.
- Se determinó que el pago a los liquidadores sería de $100 000.00.

A continuación se presentan los asientos relativos a las operaciones de la liquidación:

–1–

Bancos	$834 000.00	
Cuentas por cobrar		$540 000.00
Inventarios		210 000.00
Cédulas hipotecarias		40 000.00
Resultados de la liquidación		44 000.00
Importe de la realización del activo circulante, con utilidad en su venta.		

–2–

Bancos	$1 230 000.00	
Maquinaria y equipo		$880 000.00
Equipo de reparto		170 000.00
Muebles y enseres		150 000.00
Resultados de la liquidación		30 000.00
Importe de la realización del activo fijo.		

–3–

Resultados de la liquidación	$1 000.00	
Jubilaciones e indemnizaciones por pagar		$1 000.00
Importe de la diferencia entre las indemnizaciones estimadas y el monto real de las mismas.		

–4–

Documentos por pagar	$400 000.00	
Cuentas por pagar	160 000.00	
Préstamos bancarios	200 000.00	
Sueldos y salarios	56 000.00	
Seguro Social	15 000.00	
Impuestos por pagar	9 000.00	
Jubilaciones por pagar	61 000.00	
Bancos		$901 000.00
Importe del pago del pasivo a cargo de la empresa con motivo de la liquidación.		

–5–

Resultados de la liquidación	$73 000.00	
Accionistas cuenta liquidadora		$73 000.00
Para saldar la cuenta de resultados de la liquidación por la utilidad obtenida por los liquidadores.		

–6–

Honorarios a los liquidadores	$ 100 000.00	
Accionistas cuenta liquidadora	1 093 000.00	
Bancos		$1 193 000.00
Para registrar el pago del remanente.		

Los asientos anteriores dan lugar al estado financiero de la figura 14.3.

Estado de realización y liquidación de Lyly, S. A. a la fecha de la terminación de la liquidación						
Realización del activo recibido según balance inicial de liquidación a valores actuales				Pago del pasivo		
Circulante				**Corto plazo**		
Bancos		$30 000.00		Documentos por pagar		$400 000.00
Cuentas y documentos por cobrar		540 000.00		Cuentas por pagar		160 000.00
Inventarios	210 000.00			Préstamo bancario		200 000.00
+ Ganancias en su realización	40 000.00	250 000.00		Pasivo acumulado		80 000.00
Cédulas hipotecarias	40 000.00			Indemnizaciones y jubilaciones por pagar	$60 000.00	
+ Utilidad en su venta	4 000.00	44 000.00	$864 000.00	+ Diferencia en su liquidación	1 000.00	61 000.00
Fijo				Honorarios a liquidadores		100 000.00
Maquinaria y equipo	880 000.00			Pasivo liquidado		1 001 000.00
Utilidad en su realización	20 000.00	900 000.00				
Equipo de reparto	170 000.00					
+ Utilidad en su realización	10 000.00	180 000.00		Remanente por distribuir:		
Muebles y enseres		150 000.00		A favor de accionistas		1 093 000.00
			1 230 000.00			
Suma de recursos depositados en el banco X			$2 094 000.00		Total	**$2 094 000.00**
Recuperación del capital 1 000 acciones a $1 000.00 cada una % de remanente 9.3% por acción			$1 000 000.00			

Figura 14.3 Estado de realización y liquidación de una empresa por liquidarse.

Además del estado de realización y liquidación, se debe presentar el balance final de la liquidación, el cual se muestra en la figura 14.4.

Lyly, S. A.				
Balance final de liquidación al ___ de _____ de____				
	ACTIVO			
	Efectivo en bancos		$2 094 000.00	
menos:	Lo aplicado al pago del pasivo según estado de realización y liquidación		1 001 000.00	
	Saldo en bancos		$1 093 000.00	
	CAPITAL			
	Accionistas cuenta liquidadora			
	Capital social	$1 000 000.00		
	Utilidad en la liquidación	73 000.00		
	Utilidades no distribuidas	20 000.00	$1 093 000.00	
	Recuperación de capital			
	1 000 acciones con valor nominal de $1 000.00 cada una			$1 000 000.00
	% de rendimiento por acción 9.3%			93 000.00
	Suma de remanente			$1 093 000.00

Figura 14.4 Balance final de liquidación.

Aspecto fiscal

Por las utilidades que se capitalizaron durante el ejercicio y por las cuales no se ha liquidado el ISR sobre dividendos, se tendrá que enterar, quedando el registro como sigue:

–1–

Accionistas cuenta liquidadora	$1 093 000.00	
Impuestos retenidos por pagar		$ 41 850.00
Bancos		1 051 150.00
Para liquidar a los accionistas su remanente.		

–2–

Impuestos retenidos por pagar	$41 850.00	
Bancos		$41 850.00
Al enterar el impuesto retenido.		

Con este asiento las cuentas quedarán saldadas y los libros cerrados.

El Código Fiscal de la Federación establece que en caso de que el ejercicio termine por liquidación, simultáneamente con la presentación de la declaración del ejercicio, debe garantizarse el interés fiscal en los términos que marca el reglamento del código.

Variantes en sociedades diferentes a la anónima

Sociedad en comandita

Como se mencionó al tratar este tipo de sociedades, ya se trate de una sociedad en comandita simple o en comandita por acciones, el capital social se divide en dos partes: capital comanditado y capital comanditario. Se debe recordar que la misma LGSM establece la responsabilidad en forma ilimitada, subsidiaria y solidaria para los socios comanditados, de todas las obligaciones sociales que hubiese contraído la empresa. Lo anterior obliga a formular el balance inicial de liquidación modificando la presentación del capital social, en capital social comanditado y capital social comanditario.

A fin de aprovechar los datos del problema de la compañía Lyly, S. A., ahora supongamos que se trata de la sociedad Morales, Crawford y Cía., S. en C. S. , con la variante de que su capital está formado por capital comanditado de $400 000.00 y capital comanditario de $600 000.00.

Siguiendo el ejemplo antes expuesto, los asientos derivados de la auditoría serían igual, a excepción del marcado con el número 5, que se presentaría como sigue:

–5–

Capital social comanditado	$400 000.00	
Capital social comanditario	600 000.00	
Reserva legal	150 000.00	
Reserva especial	50 000.00	
Socios cuenta liquidadora		$1 200 000.00
Para determinar el importe del capital contable.		

El balance inicial de liquidación se presenta en este tipo de sociedades, igual que en la anónima, sólo con la variante de "socios cuenta liquidadora" en lugar de "accionistas cuenta liquidadora". El balance final de liquidación quedaría para este ejemplo como muestra la figura 14.5.

Morales, Crowford y Cía., S. en C. S.				
Balance final de liquidación al ____ de _____ 200___				
	ACTIVO		**CAPITAL**	
	Efectivo en bancos	$2 094 000.00	Socios cuenta liquidadora:	
menos:	Lo aplicado al pago del pasivo	1 001 000.00	Capital social comanditado	$400 000.00
			Capital social comanditario	600 000.00
			Utilidad en la liquidación	73 000.00
			Utilidad no distribuida	20 000.00
	Saldo en bancos	**$1 093 000.00**		**$1 093 000.00**

Figura 14.5 Balance final de liquidación.

Por lo que respecta al aspecto fiscal, su tratamiento contable queda igual al registro que se dejó apuntado tratándose de la liquidación de la sociedad anónima.

En relación con la sociedad en comandita por acciones, los asientos quedan igual que en la anónima, excepto en la cuenta de "capital", ya que se divide en capital social comanditado y capital social comanditario, semejante a la sociedad en comandita simple.

Las demás sociedades no presentan ninguna diferencia en cuanto a los registros, excepto en la cuenta de "accionistas", que sería denominada "socios".

Liquidación con deficiente

El término *deficiente* se trata en este segmento como sinónimo de capital contable negativo. No se deben confundir los conceptos de liquidación por quiebra y liquidación con deficiente, o sea, con capital contable negativo.

Por ejemplo, si suponemos que una sociedad suspende sin autorización judicial el pago de sus obligaciones líquidas y vencidas y que sea declarada en estado de quiebra, no obstante tener un capital contable superior al capital social, y si el incumplimiento obedece a la falta de efectivo disponible por incrementar su capital fijo (activo fijo) y no a una insolvencia real, la liquidación con quiebra, gracias a las operaciones de realización, normalmente resultará con remanente. Por lo anterior, podemos concluir que la liquidación por quiebra presenta una situación de derecho y es diferente a la situación de hecho que se va a tratar.

Conviene definir, por lo tanto, el concepto de **capital contable negativo** como la resultante de la resta algebraica entre el activo y el pasivo, siempre que este último sea superior. Por ejemplo, que el activo fuera de $1 400 000.00 y el pasivo de $2 000 000.00, entonces la diferencia (de $600 000.00) sería un capital contable negativo.

El **estado de situación** es un estado financiero dinámico que se prepara en casos de liquidación con deficiente, y en atención a la naturaleza jurídica de la sociedad que se disuelve. Su propósito es informar a los acreedores la proporción en que posiblemente recuperen sus créditos, así como para presentar el pasivo conforme a su exigibilidad de acuerdo con la Ley de Quiebras y para determinar una estimación del activo que puede venderse y del pasivo que puede liquidarse.

Se presenta combinando las partidas de activo y pasivo para mostrar por separado el pasivo preferente, el totalmente garantizado, el parcialmente garantizado y el que no tiene ninguna garantía. Muestra diferencias con el estado de realización y liquidación en cuanto a forma, contenido y objeto, y de los balances inicial y final de liquidación, además, difiere en su naturaleza.

En las liquidaciones con deficiente se deben considerar las sociedades de capitales, las de personas y las sociedades mixtas.

Cuando se trata de sociedades de capitales, como los accionistas sólo responden hasta el monto de sus aportaciones, lo más común es que en una liquidación con deficiente el pasivo no se cubra del todo; en cambio, en las sociedades de personas o mixtas, los socios y los socios comanditados responden de manera subsidiaria, ilimitada y solidariamente de las obligaciones sociales, por lo que se supone que las deudas de la sociedad quedarán íntegramente pagadas.

EJEMPLO 1

A continuación se presenta un problema tipo que servirá como ejemplo para ilustrar la liquidación con deficiente, en la inteligencia de que supondremos que el balance inicial de liquidación (figura 14.6) se formuló a valores actuales, avalado con estudios periciales para determinar los valores estimativos de realización.

Lyly, S. A.			
Balance inicial de liquidación al __ de __ de _____ (a valores actuales)			
ACTIVO			
Circulante			
Bancos moneda nacional	$2 030.00		
Bancos moneda extranjera (1 000 dólares a $6.00)	6 000.00	8 030.00	
Cuentas por cobrar (neto)		5 400.00	
Inventarios		6 400.00	$19 830.00
Fijo			
Terrenos y edificios (neto)		280.00	
Maquinaria y equipo (neto)		3 000.00	
Crédito mercantil (neto)		400.00	3 680.00
		Total activo	**$23 510.00**
PASIVO			
Corto plazo			
Documentos por pagar		$9 600.00	
Proveedores nacionales		3 100.00	
Proveedores extranjeros (1 500 dólares a $6.00)		9 000.00	
Impuestos por pagar		2 000.00	
Indemnizaciones y jubilaciones		1 300.00	25 000.00
Largo plazo			
Hipoteca por pagar		266.00	
Documentos por pagar a largo plazo		800.00	1 066.00
		Total pasivo	**$26 066.00**
Capital contable negativo			
Capital social		1 000.00	
Pérdidas acumuladas		3 556.00	(2 556.00)
		Pasivo liquidable	**$23 510.00**

Figura 14.6 Balance inicial de liquidación.

A fin de preparar la hoja de trabajo necesaria para el estado de situación que los síndicos deben presentar a la junta de acreedores, a continuación se presentan los siguientes supuestos:

1. Se encontraron vales en poder del cajero por gastos de la empresa no registrados en su oportunidad y que ascienden a $30 000.00.
2. Las cuentas por cobrar fueron analizadas y como resultado del análisis se determinó que estaban sobrevaluadas en $100 000.00.
3. Los inventarios que aparecen en el balance fueron estimados en $6 400 000.00 a valores actuales; sin embargo, se tuvieron en cuenta las siguientes circunstancias: el inventario de producción en proceso, que fue valuado en $300 000.00, a la fecha ha quedado sin valor, ya que no podrá ser aprovechado. La materia prima se estimó a valores actuales, pero debido a la liquidación se piensa que podrá venderse en $40 000.00 menos de lo estimado. En cambio, se estima que los productos terminados tengan un beneficio en el momento de la venta de $150 000.00.

4. En el activo fijo se consideró que los terrenos, edificios, maquinaria y equipo no modificarían sus valores respecto de su realización; pero tratándose de la cuenta de "crédito mercantil" se estimó que habiendo sido adquiridos, al llegar al estado de liquidación, no tiene sentido su existencia, por lo que carece de valor.
5. Por lo que respecta al pasivo, se procuró razonablemente llegar a precisar su monto; no obstante, se toman en cuenta los siguientes supuestos:

   a) El pasivo totalmente garantizado por el valor de los terrenos y edificios valuados en $280 000.00 garantizará la hipoteca por pagar de $266 000.00
   b) Los documentos por pagar a largo plazo son a favor de los accionistas.
   c) En los adeudos a proveedores nacionales hay que tomar en cuenta una garantía parcial con bonos de prenda y certificados de depósito de artículos elaborados por $2 000 000.00.

   Los proveedores extranjeros están garantizados sólo con el depósito de 1 000 dólares.

Para la preparación de la hoja de trabajo del estado de realización y liquidación, y para la formulación de éste, se supondrá lo que a continuación se indica:

1. Los vales por $30 000.00 efectivamente resultaron a cargo de la empresa.
2. Las cuentas por cobrar sólo se lograron recuperar por $5 300 000.00.
3. Los inventarios se realizaron de la siguiente manera:

   - Los inventarios de producción en proceso, por valor de $300 000, no pudieron venderse por carecer de valor.
   - Las materias primas pudieron venderse a su valor de realización.
   - Los productos en depósito se vendieron a proveedores nacionales, por el monto amparado con los certificados correspondientes, y la diferencia se realizó con un quebranto de $30 000.00.

4. El activo fijo se realizó en la siguiente forma:

   - Los terrenos y edificios fueron cedidos íntegramente a los acreedores hipotecarios, previo convenio celebrado con los otros acreedores.
   - La maquinaria y equipo se realizó por el valor indicado en el balance inicial de la liquidación, el crédito mercantil por ser adquirido se considera sin ningún valor.

5. De acuerdo con los convenios celebrados con la SHCP y el IMSS se fijó el monto de los adeudos en $190 000.00 menos.
6. El sindicato de trabajadores aceptó que se les indemnizara por la cantidad de $1 280 000.00.

Con los datos anteriores se procede a registrar los asientos para la preparación de la hoja de trabajo que corresponde al estado de situación.

–1–

Resultados estimados de la liquidación	$30 000.00	
Bancos moneda nacional		$30 000.00
Por el monto de los vales a cargo de la empresa y no de los accionistas.		

–2–

Resultados estimados de la liquidación	$100 000.00	
Cuentas por cobrar		$100 000.00
Por el deficiente estimado en la reserva de cuentas por cobrar.		

–3–

Resultados estimados de la liquidación	$190 000.00	
Inventarios		$190 000.00
Por las pérdidas estimadas en producción en proceso y materias primas, menos el beneficio estimado de los productos terminados.		

–4–

Resultados estimados de la liquidación	$400 000.00	
Crédito mercantil		$400 000.00
Por el crédito mercantil considerado sin valor debido a la quiebra.		

La hoja de trabajo para la preparación del estado de situación de la compañía Lyly, S. A., quedaría en la forma que muestra la figura 14.7.

Concepto	Valores según balance inicial de liquidación	Utilidades o pérdidas estimadas en la realización del activo o pago del pasivo		Balance final de liquidación para efectos del estado de situación	
	(Datos en miles de pesos)				
Activo		Cargos	Créditos	Activo	Pasivo
circulante					
Bancos	$2 030.00		*1)* $30.00	2 000.00	
Banco moneda extranjera	6 000.00			6 000.00	
Cuentas por cobrar	5 400.00		*1)* 100.00	5 300.00	
Inventarios	6 400.00		*1)* 190.00	6 210.00	
Total	**$19 830.00**			$19 510.00	
Fijo					
Terrenos y edificio	280.00			280.00	
Maquinaria y equipo	3 000.00			3 000.00	
Crédito mercantil	400.00		*1)* 400.00		
Total activo	**$23 510.00**			22 790.00	
Pasivo					
Corto plazo					
Documentos por pagar	9 600.00				9 600.00
Proveedores nacionales	3 100.00				3 100.00
Proveedores extranjeros	9 000.00				9 000.00
Impuestos por pagar	2 000.00				2 000.00
Indemnizaciones y jubilaciones	1 300.00				1 300.00
Total pasivo	**$25 000.00**				25 000.00
Largo plazo					
Hipotecas por pagar	266.00				266.00
Documentos por pagar	800.00				800.00
Total pasivo	**$26 066.00**				26 066.00
Capital contable					
Capital social	1 000.00				1 000.00
Pérdidas acumuladas	(3 556.00)				(3 556.00)
Total	**$(2 556.00)**				$(2 556.00)
Resta igual al activo	$23 510.00				$(720.00)
Resultados estimados de la liquidación		*1)* **$720.00**	**$720.00**	**$22 790.00**	**$22 790.00**

Figura 14.7 Estado de situación financiera.

Como puede observarse en la hoja de trabajo (figura 14.7), se resentirá un quebranto de $720 000.00 que aumentará el capital contable negativo con detrimento de los acreedores comunes.

El estado de situación que se presenta a continuación muestra cómo se repartirá el activo hasta donde pueda cubrirse el pasivo, clasificándolo en cuatro apartados, como se ve en la figura 14.8.

Estado de situación de Lyly, S. A.,
que presentan los síndicos a la junta de acreedores, como sigue:
Proveedores extranjeros bancos moneda extranjera
(Datos en miles de pesos)

		Parcial	Total	Activo a favor de acreedores comunes
I.	**Activo afecto a pasivo preferente**			
	Bancos moneda nacional	$2 000.00		
	Cuentas por cobrar	5 300.00		
	Maquinaria y equipo	3 000.00	$10 300.00	
(–)	Impuestos por pagar	$2 000.00		
	Indemnizaciones y jubilaciones	1 300.00	3 300.00	
	Activo que no garantiza crédito específico			$7 000.00
II.	**Activo afecto a pasivo totalmente garantizado**			
	Terrenos y edificios		280.00	
(–)	Hipoteca por pagar		266.00	14.00
III.	**Activo afecto a pasivo parcialmente garantizado**			
	Inventarios		6 210.00	
(–)	Bonos de prenda		2 000.00	4 210.00
	Proveedores extranjeros		$6 000.00	
(–)	Bancos moneda extranjera		6 000.00	0.00
	Activo a favor de acreedores comunes			$11 224.00
IV.	**Monto de los adeudos a favor de acreedores comunes:**			
	Proveedores nacionales		1 100.00	
	Proveedores extranjeros		3 000.00	
	Documentos por pagar a largo plazo		800.00	
	Documentos por pagar a corto plazo		9 600.00	14 500.00
	Deficiente a cargo de acreedores comunes			$(3 276.00)
	Comprobación deficiente:			
	Capital contable negativo según balance inicial de liquidación			(2 556.00)
	más: pérdida estimada en la liquidación			(720.00)
				$(3 276.00)
Porcentaje de recuperación de los acreedores comunes		14 500 : 100 :: 11 224 : X ; X = 77.40%		

Figura 14.8 Estado de situación presentada por los síndicos.

Una vez que se han llevado a cabo las operaciones de la liquidación por parte de los síndicos, los resultados de la liquidación dan lugar a los asientos que se requieren para la hoja de trabajo que sirva para la elaboración del estado de realización y liquidación, como sigue:

–1–

Resultados de la liquidación	$30 000.00	
Bancos moneda nacional		$30 000.00
Por los vales a cargo de la empresa.		

–2–

Resultados de la liquidación	$100 000.00	
Cuentas por cobrar		$100 000.00
Por la pérdida al no lograr recuperar el valor neto de las cuentas por cobrar.		

–3–

Resultados de la liquidación	$330 000.00	
Inventarios		$330 000.00
Por la pérdida en la no realización de la producción en proceso y de la terminada.		

–4–

Resultados de la liquidación	$14 000.00	
Terrenos y edificios		$14 000.00
Por la diferencia entre el monto del activo y el crédito hipotecario que se cubrió con el terreno y el edificio.		

–5–

Impuestos por pagar	$190 000.00	
Resultados de la liquidación		$190 000.00
Por la quita obtenida con la SHCP y el IMSS.		

–6–

Indemnizaciones y jubilaciones al personal	$20 000.00	
Resultados de la liquidación		$20 000.00
Por la diferencia en este renglón en virtud del convenio celebrado con el sindicato.		

–7–

Resultados de la liquidación	$400 000.00	
Crédito mercantil		$400 000.00
Por resultar sin valor este renglón por la situación de quiebra.		

Después de registrar los ajustes anteriores, se presenta la hoja de trabajo necesaria para la preparación del estado de realización y liquidación, como se ve en la figura 14.9.

Hoja de trabajo para la preparación del estado de realización y liquidación de Lyly, S. A. (Datos en miles de pesos)						
Concepto	Balance inicial de liquidación a valores actuales		Utilidades o pérdidas en la realización		Valor neto	
			Debe	Haber	Activo	Pasivo
Activo circulante						
Bancos	$2 030.00			30.00	$2 000.00	
Banco moneda extranjera	6 000.00				6 000.00	
Cuentas por cobrar	5 400.00			100.00	5 300.00	
Inventarios	6 400.00			330.00	6 070.00	
Total circulante		$19 830.00			$19 370.00	
Fijo						
Terrenos y edificio	280.00			14.00	266.00	
Maquinaria y equipo	3 000.00				3 000.00	
Crédito mercantil	400.00			400.00		
Total de activo fijo		3 680.00				
Total de activo		$23 510.00			$22 636.00	
Pasivo						
Corto plazo						
Documentos por pagar	$9 600.00					9 600.00
Proveedores nacionales	3 100.00					3 100.00
Proveedores extranjeros	9 000.00					9 000.00
Impuestos por pagar	2 000.00		190.00			1 810.00
Indemnizaciones y jubilaciones	1 300.00		20.00			1 280.00
Total de flotante		25 000.00				$24 790.00
Largo plazo						
Hipotecas por pagar	266.00					266.00
Documentos por pagar	800.00					800.00
Total de consolidado		1 066.00				
Suma pasivo		$26 066.00				$25 856.00
Capital contable negativo						
Capital social	1 000.00					
Pérdidas acumuladas	(3 556.00)	(2 556.00)				(2 556.00)
Resultados de la liquidación			664.00			(664.00)
Capital contable negativo		($23 510.00)	$874.00	$874.00		($22 636.00)

Figura 14.9 Hoja de trabajo, base para la preparación del estado de realización y liquidación.

La hoja de trabajo (figura 14.9) es la base para la preparación de los estados que muestran las figuras 14.10 y 14.11.

Estado de realización y liquidación de Lyly, S. A., que presentan los síndicos a los acreedores por conducto del juez que conoció de la quiebra (datos en miles de pesos)

ACTIVO				
Circulante				
Bancos moneda nacional		$2 030.00		
(–) Vales de funcionarios que resultaron a cargo de la empresa		30.00	$2 000.00	
Bancos moneda extranjera			6 000.00	
Cuentas por cobrar		5 400.00		
(–) Quebranto por insolvencia en deudores		100.00	5 300.00	
Inventarios		$6 400.00		
(–) Quebranto en su realización como sigue:				
Manufactura en proceso	$300.00			
Productos elaborados	30.00	330.00	6 070.00	
Suma circulante				$19 370.00
Fijo:				
Terrenos y edificio		280.00		
(–) Quebranto por convenio con acreedores		14.00	266.00	
Maquinaria y equipo			3 000.00	
Crédito mercantil		400.00		
(–) Ajustes por habérsele considerado sin valor		400.00	0.00	3 266.00
Total de activo				$22 636.00
menos:				
Activos aplicados a pasivos preferentes y de garantía total y parcial				15 456.00
Suma del activo disponible				$ 7 180.00

PASIVO			
Corto plazo			
Documentos por pagar		$9 600.00	
Proveedores nacionales		3 100.00	
Proveedores extranjeros		9 000.00	
Impuestos por pagar	$2 000.00		
(–) Quita por impuestos	190.00	1 810.00	
Indemnizaciones y jubilaciones	1 300.00		
(–) Diferencia pagada por convenio	20.00	1 280.00	$24 790.00
Largo plazo			
Hipotecas por pagar		266.00	
Documentos por pagar		800.00	1 066.00
Suma pasivo a liquidar			$25 856.00
menos:			
Pasivo preferente			
Impuestos por pagar		1 810.00	
Indemnización al personal		1 280.00	3 090.00
Pasivo liquidado de garantía total:			
Hipotecas por pagar			266.00
Pasivo liquidado de garantía parcial:			
Proveedores extranjeros		9 000.00	
Proveedores nacionales		3 100.00	12 100.00
Suma			$15 456.00
Pasivo para acreedores comunes			$10 400.00
menos:			
Capital contable negativo		(2 556.00)	
Pérdida neta en la realización y liquidación		(664.00)	
Capital contable negativo real			(3 220.00)
Pasivo común liquidado			7 180.00

Porcentaje cubierto a acreedores comunes

$$\frac{7\ 180 \times 100}{10\ 400} = 69.03\%$$

Figura 14.10 Estado de realización y liquidación presentado por los síndicos.

Estado comparativo entre el de situación y el de realización Lyly, S. A.					
Concepto	Balance inicial de liquidación para efectos del estado de situación	Balance inicial de liquidación para efectos del estado de realización y liquidez		Variaciones entre lo estimado y lo realizado	
	(Datos en miles de pesos)				
ACTIVO					
Circulante					
Bancos moneda nacional	$2 000.00	$2 000.00		$0.00	
Bancos moneda extranjera	6 000.00	6 000.00		0.00	
Cuentas por cobrar	5 300.00	5 300.00		0.00	
Inventarios	6 210.00	6 070.00			$140.00
Suma del circulante	$19 510.00	$19 370.00			
Fijo					
Terrenos y edificios	280.00	266.00			14.00
Maquinaria y equipo	3 000.00	3 000.00		0.00	
Suma del activo fijo	$3 280.00	$3 266.00			
Suma activo total	$22 790.00	$22 636.00			
PASIVO					
Flotante					
Documentos por pagar	9 600.00	9 600.00		0.00	
Proveedores nacionales	3 100.00	3 100.00		0.00	
Proveedores extranjeros	9 000.00	9 000.00		0.00	
Impuestos por pagar	2 000.00	1 810.00	$190.00		
Indemnizaciones y jubilaciones	1 300.00	1 280.00	20.00		
Suma	$25 000.00	$24 790.00			
Consolidado					
Hipotecas por pagar	266.00	266.00		0.00	
Documentos por pagar	800.00	800.00		0.00	
Suma	$ 1 066.00	$ 1 066.00			
Suma pasivo total	$26 066.00	$25 856.00			
CAPITAL CONTABLE					
Capital contable negativo	(2 556.00)	(2 556.00)			
Resultados estimados y reales de la liquidación	(720.00)	(664.00)			56.00
Suma capital contable negativo	$ (3 276.00)	$ (3 220.00)			
Neto igual al **ACTIVO**	**$22 790.00**	**$22 636.00**	**$210.00**		**$210.00**

Figura 14.11 Estado comparativo.

El balance final de liquidación se presenta en la figura 14.12.

Lyly S. A.		
Balance final de liquidación al ____ de _____ de _____		
	ACTIVO	
	Efectivo en bancos por activos realizados	$22 636.00
menos:	Activo aplicado a pasivos preferentes, total y parcialmente garantizados (ver estado de realización)	15 456.00
	Total	$7 180.00
	PASIVO	
	Total a liquidar	$25 856.00
menos:	Pasivo liquidado a favor de acreedores preferentes total y parcialmente garantizados	15 456.00
	Pasivo a favor de acreedores comunes	$10 400.00
	Quebranto resentido por acreedores comunes	(3 220.00)
	Total	$7 180.00

Figura 14.12 Balance final de liquidación.

El asiento de cierre quedaría así:

–8–

Impuestos por pagar	$1 810.00	
Indemnizaciones y jubilaciones	1 280.00	
Hipotecas por pagar	266.00	
Proveedores extranjeros	9 000.00	
Proveedores nacionales	3 100.00	
Documentos por pagar a largo plazo	800.00	
Documentos por pagar a corto plazo	9 600.00	
Lyly, S. A. en quiebra		$3 220.00
Bancos		22 636.00
Para registrar el pago del pasivo y la pérdida con cargo a los acreedores comunes.		

Variantes en sociedades de personas y mixtas

Sociedad en nombre colectivo

Como se recordará al tratar este tipo de sociedades, los socios son responsables subsidiaria, ilimitada y solidariamente de las obligaciones contraídas por la empresa; por tal razón no habrá necesidad de formular el estado de situación ni su correspondiente hoja de trabajo.

En cuanto a la hoja de trabajo para el estado de realización y liquidación, los asientos por la realización de los activos se registran como en la sociedad anónima, utilizando la cuenta de resultados de la liquidación, y por lo que respecta a la responsabilidad ilimitada de los socios, los asientos quedarían de la siguiente forma:

–a–

Capital social	$xxx.xx	
Socios cuentas corrientes		$xxx.xx
Para traspasar el capital suscrito y aportado por los socios.		

–b–

Socios cuentas corrientes	$xxx.xx	
Pérdidas acumuladas		$xxx.xx
Resultados de la liquidación		xxx.xx
Para traspasar a las cuentas corrientes de los socios el importe de las pérdidas acumuladas y el quebranto resentido de la liquidación.		

–c–

Acreedores comunes	$xxx.xx	
Socios cuentas corrientes		$xxx.xx
Importe del pasivo a favor de los acreedores y a cargo de la empresa fallida.		

–d–

Bancos	$xxx.xx	
Socios cuentas corrientes		$xxx.xx
Importe de la aportación hecha por los socios para cubrir la pérdida resentida.		

La hoja de trabajo conforme a la cual se prepara el estado de realización y liquidación, así como el balance final de liquidación, serán iguales a los formulados para la compañía Lyly, S. A.

Sociedades en comandita simple y por acciones

Por estar conformadas por dos clases de socios o accionistas respectivamente denominados "comanditados" o "comanditarios" y como son los primeros responsables ilimitada y solidariamente de las obligaciones de la empresa, después de registrar los resultados de la liquidación, los asientos peculiares de este tipo de sociedades quedarían de la siguiente manera:

–a–

Pérdidas acumuladas a cargo de comanditados	$xxx.xx	
Pérdidas acumuladas a cargo de comanditarios	xxx.xx	
Pérdidas acumuladas		$xxx.xx
Para aplicar las pérdidas acumuladas de la sociedad, a los comanditados de acuerdo con su responsabilidad.		

–b–

Capital social comanditario	$xxx.xx	
Pérdidas acumuladas a cargo de comanditarios		$xxx.xx
Para saldar la pérdida correspondiente a los comanditarios, por el importe de su capital, de acuerdo con la responsabilidad inherente a los mismos.		

–c–

Pérdidas acumuladas a cargo de comanditados	$xxx.xx	
Resultados de la liquidación		$xxx.xx
Incremento al quebranto resentido por los comanditados por las pérdidas en la realización y liquidación que no cubren los comanditarios.		

–d–

Capital social comanditado	$xxx.xx	
Comanditados cuentas corrientes		$xxx.xx
Traspaso del importe del capital suscrito y pagado por los comanditados a sus cuentas corrientes.		

–e–

Comanditados cuentas corrientes	$xxx.xx	
Pérdidas acumuladas		$xxx.xx
Para traspasar a las cuentas corrientes de los comanditados, el importe de la pérdida acumulada que les corresponde.		

–f–

Acreedores diversos	$xxx.xx	
Comanditados cuentas corrientes		$xxx.xx
Importe del pasivo a favor de los acreedores y a cargo de la empresa fallida.		

–g–

Bancos moneda nacional	$xxx.xx	
Comanditados cuentas corrientes		$xxx.xx
Importe de la entrega de los comanditados, para cubrir las pérdidas resentidas por éstos en la sociedad fallida.		

La hoja de trabajo y el estado de realización y liquidación, así como el balance final de liquidación, tomando en cuenta las observaciones anteriores, serían muy similares a los presentados para la compañía Lyly, S. A., por lo que sólo se presenta el balance final de liquidación en la figura 14.13.

Martínez, Robles y Cía., S. en C.		
Balance final de liquidación al ____ de _____ de _____		
	ACTIVO	
	Efectivo en bancos por activos realizados	$22 636.00
menos:	Activo aplicado a pasivos preferentes, total y parcialmente garantizados	15 456.00
	Total	**$7 180.00**
	Efectivo adicional aportado por los comanditados	3 220.00
	Total	**$10 400.00**
	PASIVO	
	Total de acreedores a liquidar	$25 856.00
menos:	Pasivo liquidado a favor de acreedores preferentes total y parcialmente garantizados	15 456.00
	Pasivo a favor de acreedores comunes	**$10 400.00**

Figura 14.13 Balance final de liquidación de una sociedad en comandita.

Sociedades cooperativas

Las sociedades cooperativas se disolverán por cualquiera de las causas siguientes:

1. Por la voluntad de las dos terceras partes de los socios.
2. Por la disminución de socios a menos de cinco.
3. Porque llegue a consumarse su objeto.
4. Porque el estado económico de la sociedad cooperativa no permita continuar con las operaciones.
5. Por la resolución ejecutoriada dictada por los órganos jurisdiccionales (tribunales civiles, tanto federal como del fuero común).

Estos órganos jurisdiccionales conocerán de la liquidación de las sociedades cooperativas y, en un plazo no mayor de 10 días después de que los liquidadores tomen posesión de su cargo, resolverán sobre la aprobación del proyecto de liquidación.

Los órganos jurisdiccionales antes mencionados y los liquidadores serán considerados como parte en el proceso de liquidación, vigilarán que los fondos de reserva y de previsión social y en general del activo de la sociedad cooperativa disuelta tengan su aplicación conforme a la Ley General de Sociedades Cooperativas.

En el caso de quiebra o suspensión de pagos de las sociedades cooperativas, los órganos jurisdiccionales que se mencionan aplicarán la Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos.

RESUMEN

Disolución es una situación jurídica que no termina del todo con la personalidad moral de la sociedad, sino que transforma su actividad lucrativa en otra, orientada a la terminación de los vínculos que la atan a terceras personas. Las situaciones en que se está llevando a efecto dicha terminación constituyen la realización de liquidación.

Las causas de disolución pueden ser:

- Expiración del término determinado en el contrato social.
- Imposibilidad de realizar el objeto principal de la sociedad o por quedar consumado.
- Acuerdo de los socios.
- Que el número de accionistas sea inferior al que marca la ley.
- Pérdida de las dos terceras partes del capital social.

La liquidación representa la valuación del patrimonio de la empresa para pagar el pasivo con los valores del activo y aplicar el remanente, si existe, a cada uno de los socios o accionistas.

Se deben nombrar uno o más liquidadores que tendrán las siguientes facultades:

- Concluir las operaciones sociales pendientes.
- Cobrar lo que se debe a la sociedad y pagar lo que ésta debe.
- Vender los bienes de la sociedad.
- Liquidar a cada socio su haber social.
- Practicar el balance final de la liquidación que se someterá a discusión y aprobación por los socios.
- Obtener del Registro Público de Comercio la cancelación de la inscripción del contrato.

Los papeles y libros sólo se mantendrán en depósito 10 años después de la fecha de la liquidación.

Etapas de la situación contable de liquidación:

1. Preparación del balance inicial de liquidación.
2. Formulación de estados financieros que muestren la realización de activo, pago del pasivo y distribución del remanente.
3. Preparación del balance final de liquidación que presenten los liquidadores y que servirá de base para la aplicación del remanente.

Para registrar las aportaciones efectuadas por los liquidadores, para la realización del activo y liquidación del pasivo se utilizarán las siguientes cuentas:

- Cuenta liquidadora.
- Resultados de la liquidación.
- Resultados anteriores a la liquidación.

El **estado de situación** es un estado financiero dinámico que se prepara en la liquidación con deficiente y en atención a la naturaleza de la sociedad que disuelva; además, presenta diferencias con el estado de realización y liquidación en cuanto a su forma, contenido u objetivo, y de los balances inicial y final de liquidación.

PREGUNTAS DE REPASO

1. Indica la diferencia entre disolución y liquidación.
2. Menciona tres de las cinco causas de disolución.
3. Indica las facultades de los liquidadores.

4. ¿Qué datos debe contener el balance inicial de liquidación?
5. ¿Es estático o dinámico el estado de realización y liquidación?
6. ¿Cómo se clasifican los acreedores de una empresa en liquidación?
7. ¿Qué movimientos contables se presentan en la cuenta liquidadora?
8. Tratándose de sociedades de personas, ¿cuál es la responsabilidad de los socios en caso de liquidación con pérdida?
9. ¿Los resultados anteriores a la liquidación y los resultados de la liquidación pueden dar lugar a modificar los saldos del balance inicial? De ser afirmativa tu respuesta, indica en qué casos.
10. Si de los resultados de la liquidación quedara un remanente, ¿cómo se distribuye entre los socios tratándose de una sociedad en comandita por acciones?
11. Cuando el Tribunal Federal designa a un síndico con el objetivo de proteger los intereses de los acreedores, ¿en qué situación se encuentra la sociedad?
12. ¿Qué causa la disolución de una sociedad?
13. ¿Quiénes llevan a cabo las operaciones que dan término a las relaciones jurídicas creadas durante la existencia de la sociedad?
14. ¿Cómo puede ser el patrimonio de los socios o accionistas al término de la liquidación?

PROBLEMAS

Resuelve el siguiente problema:

La compañía Monte, S. A., obtuvo la siguiente información de parte de los liquidadores:

- Quebranto en el cobro a los clientes por $300 000.00.
- Quebranto en la venta de mercancías por $600 000.00.
- Utilidad en la venta de los terrenos y edificios por $1 000 000.00.
- Cancelación del crédito mercantil por $400 000.00.
- Quita obtenida en impuestos por $900 000.00.
- Ahorro en la liquidación a los trabajadores por $700 000.00.

Se pide:

Registrar las operaciones relativas a la liquidación y determinar el resultado de la liquidación.

Apéndice del capítulo 14
Consolidación de estados financieros

Concepto, características y fundamentos

Los estados financieros consolidados, una vez procesados, se resumen en los documentos que muestran la situación financiera y los resultados de operación de un grupo de empresas interrelacionadas por la propiedad de sus acciones y que, considerados desde un punto de vista económico, forman una organización que opera bajo un control común. Por lo tanto, este tipo de estados no muestra la posición financiera ni los resultados de operación de una empresa en particular, tampoco los de una entidad legal concreta, sino los de un grupo de empresas que integran una unidad económica. Por estas razones y la de propiedad de capital, no son entidades con personalidad jurídica propia.

Los estados financieros consolidados cobran en nuestro medio gran importancia, ya que estos documentos representan un avance en materia de información contable al lograrse con ellos un amplio concepto de la situación financiera que guarda el grupo de empresas considerada como una sola, objetivo difícil de lograr, al menos con esa amplitud, de otra manera que no sea a través de la observación de los estados financieros consolidados.

La preparación de dichos estados financieros da una visión de conjunto de la situación financiera y los resultados de operación del grupo de empresas, considerados como una sola entidad económica, resultan necesarios tanto para los economistas, administradores y acreedores, como para los posibles inversionistas, entre otros interesados.

Como parte del proceso para obtener los estados financieros consolidados debemos entender que no es más que la suma de los estados financieros individuales de cada una de las subsidiarias con los estados financieros de la empresa inversionista o controladora.

Se debe entender por **empresa controladora** o **inversionista** a la compañía que posee 51% o más de otras firmas.

La **empresa filial** es la que está dirigida por una compañía central a través de 51% o más en propiedad de su capital, o bien, cualquier sociedad que controla.

La **subsidiaria** difiere de la filial porque la mayor parte de su capital fue suscrito y exhibido por una empresa controladora.

Interés minoritario

La legislación mexicana en materia mercantil no permite que una persona física o moral posea la totalidad de las acciones emitidas por una empresa, por lo que únicamente se puede dar el caso de que una subsidiaria sea poseída por un interés mayoritario y por otro minoritario.

El interés minoritario es la parte del capital de la subsidiaria que está en poder de los accionistas ajenos a la compañía controladora y se determina de la siguiente manera:

$$\text{Intereses minoritarios} = \frac{\text{Acciones de la subsidiaria en poder de terceras personas}}{\text{Acciones de la subsidiaria en circulación}} \times \text{Capital contable de la subsidiaria}$$

EJEMPLO

A continuación se presenta un ejemplo que puede dar una idea gráfica de la determinación del interés minoritario.

La Compañía Subsidiaria *B* tiene 1 000 acciones a $100.00 cada una, por lo que su capital contable asciende a $100 000.00. La compañía *A* representa el interés mayoritario y tiene en su poder 920 acciones de la subsidiaria *B*, y en poder de terceras personas, que representan el interés minoritario, 80 acciones.

Determinación del interés minoritario:

$$\text{Interés minoritario} = \frac{80}{1\,000} \times 100\,000.00 = 8\,000.00$$

Es importante señalar que el interés minoritario únicamente surge con motivo de la consolidación de estados financieros, al efectuarse el asiento de eliminación de la cuenta "inversiones en acciones en la subsidiaria".

Consideraciones previas a la consolidación

Con el objeto de que los estados financieros consolidados presenten una información razonable, es necesario tener en cuenta ciertos aspectos previos a la formulación de dichos estados. Entre estos renglones mencionaremos los siguientes:

1. Efectuar un estudio preliminar de las subsidiarias o filiales cuyos estados financieros se van a consolidar, con el propósito de conocer la naturaleza de ellas.
2. En caso de que sea posible uniformar los catálogos de cuentas de la controladora y sus subsidiarias o filiales para agrupar conceptos similares y facilitar el proceso de consolidación.
3. Sería importante que los estados financieros individuales se encontraran dictaminados con el objeto de tener mayor seguridad sobre las cifras que se están presentando en los estados financieros, ya que de otra manera la información proporcionada por ellos (y consecuentemente por los estados financieros) no tendría una aceptación más firme.
4. Para efectos del periodo de consolidación por mandato de la Ley del Impuesto Sobre la Renta todos los ejercicios coinciden con el año natural, de tal manera que no existe impedimento o exclusión para ninguna subsidiaria o filial. Anterior a este concepto de ley se consideraba, para efectos de consolidación, hasta tres meses en el cierre de los ejercicios sociales como una práctica general; por otra parte, el Boletín B-l0 y sus adecuaciones del Instituto de Contadores Públicos de Nuevo León determina que, si se consolidan estados financieros a diferentes fechas, todos deben expresarse en el poder adquisitivo del peso a la fecha de los estados financieros consolidados.

Conceptos usados en la consolidación de estados financieros

Superávit ganado y de capital. Es conveniente recordar que el *superávit ganado* es el obtenido por las empresas en el desarrollo de operaciones objeto de su explotación y el *superávit de capital* se

produce por operaciones ajenas al objeto de explotación del negocio como revaluaciones y donativos.

Las acciones pueden tener los valores siguientes:

- *Valor nominal.* Es el que aparece inscrito en el título representativo de la acción.
- *Valor real.* Es el que resulta de dividir el capital contable entre el número de acciones suscritas.
- *Valor de mercado.* Es el precio en que se pueden vender las acciones al público. Este valor puede ser mayor o menor al valor nominal o al valor real.

Respecto al último punto, donde se establece que el valor nominal de las acciones puede ser superior o inferior al nominal o real, este razonamiento reviste una gran importancia en consolidación para establecer los valores de las inversiones en acciones de la empresa central o controladora, porque depende del valor en que se han comprado las acciones; determina dos conceptos usados para efectos de consolidación de estados financieros que se explican a continuación:

Crédito mercantil o **plusvalía de consolidación.** Concepto que, solamente para efectos de consolidación, aparece en los estados financieros como un activo intangible que se registraría en el balance consolidado, entre el activo fijo y el diferido, en el renglón de "otros activos", cuyo importe correspondería al valor liquidado en exceso en la compra de las acciones de la compañía filial o de la subsidiaria, porque en muchos casos el dueño de estas acciones les da un valor tomando en cuenta el prestigio de la empresa cuyas acciones se venden. Cuando esto sucede, el crédito mercantil deberá irse amortizando contra resultados de consolidación.

Superávit de consolidación. Este concepto es precisamente lo contrario del punto anterior. Surge cuando la compra de las acciones se hace a un valor inferior al real o al nominal, produciéndose una utilidad.

Proceso contable

La esencia del proceso contable que se sigue en la formulación de los estados financieros consolidados, radica en el hecho fundamental de que las compañías que intervienen en la consolidación forman un grupo de negociaciones relacionadas mediante acciones representativas del capital social de una, o varias, de esas empresas y cuya dirección se encuentra en un centro de decisiones común a ellas.

Para la obtención de los estados financieros consolidados es necesario seguir una serie de pasos que hemos denominado **proceso contable** y que se resume en los siguientes puntos:

- Obtener los estados financieros de las compañías integrantes del grupo que habrá de consolidarse.
- Elaborar las *hojas de distribución* (cuando son varias las firmas a consolidar) a fin de uniformar cuanto sea posible todos los conceptos presentados por cada empresa, pues de otra forma se dificultaría su agrupación; por lo tanto, deberá prepararse dicha hoja de distribución que permita uniformar conceptos similares, teniendo cuidado de distinguir con claridad los conceptos de activo, pasivo, capital, superávit y resultados.
- Registrar en una *hoja de trabajo de consolidación* los estados financieros de las compañías integrantes del grupo.
- Formular los ajustes y las eliminaciones en asientos de diario.
- Registrar los asientos señalados en el punto anterior en las columnas respectivas de la hoja de trabajo de consolidación.

- Sumar horizontal y verticalmente las columnas de la hoja de trabajo de consolidación.
- Preparar los estados financieros consolidados.

Hoja de trabajo. Es una forma importante en la preparación de los estados financieros consolidados, ya que representa el enlace entre los estados financieros de cada una de las compañías que forman el grupo y los estados financieros consolidados. En la práctica se utilizan varios modelos de hojas de trabajo de consolidación. En este caso, para efectos de estudio, se recomienda la hoja de trabajo horizontal unitaria porque puede ser múltiple cuando la cantidad de empresas a consolidar son muchas.

En dicha hoja deberá designarse una columna para cada una de las firmas que se van a consolidar, teniendo en cuenta la separación de cuentas deudoras o de activo, para lo cual hay que sumar vertical y horizontalmente, agrupar las cuentas acreedoras de pasivo y de capital, efectuar la suma y cuadrar; asimismo, se dedicará una columna exclusiva para su totalización.

Es conveniente aclarar que la personalidad jurídica corresponde a las empresas que se consolidan, aunque una vez hecha la consolidación, no tendrá personalidad jurídica; en todo caso, cada una de las firmas consolidadas conservará la personalidad jurídica que corresponde a cada una de ellas.

Eliminación de operaciones entre compañías

Saldos e inversiones

Uno de los aspectos más importantes en la formulación de estados financieros consolidados es, sin lugar a dudas, la eliminación de las partidas recíprocas provenientes de operaciones realizadas entre compañías que forman el grupo del que deberán prepararse los estados financieros consolidados y, puesto que estos estados representan la situación financiera y los resultados de operación de un grupo de compañías considerados como una sola entidad (principio de contabilidad generalmente aceptado), cualquier relación existente entre ellas será como una relación interdepartamental. Por esto no sería razonable que aparecieran en los mismos saldos recíprocos, sino únicamente aquellos derechos y obligaciones adquiridos por la entidad con personas físicas o morales ajenas a ésta.

Así tenemos que, según sean las diferentes operaciones que efectúen entre ellas esas empresas, serán las diferentes eliminaciones que se deberán efectuar en la preparación de los estados financieros consolidados, de tal manera que no se pueden enumerar porque dependen del tipo de empresa, así como de la cantidad de operaciones diferentes efectuadas, pero sí se pueden mencionar las eliminaciones más comunes que pueden ser:

- Cuenta de inversiones en subsidiarias o filiales y el capital contable de éstas.
- Cuentas por cobrar y cuentas por pagar intercompañías.
- Ventas de mercancías y costo de ventas entre las firmas que se van a consolidar.
- Ventas de activo fijo (utilidad o pérdida entre empresas).
- Operaciones originadas por intereses, ingresos por servicios prestados, rentas, etcétera.
- Los dividendos recibidos intercompañías.
- Eliminaciones diversas.

Asientos de reclasificación y ajustes

Los asientos de reclasificación aparecen en la consolidación cuando es necesario que una cuenta se reclasifique por su naturaleza dentro de la consolidación; en este caso se encuentran los do-

cumentos descontados, que son pasivo de contingencia y cuenta complementaria de activo, los cuales aparecen en el balance de la subsidiaria restando a "cuentas por cobrar", que obviamente deberá eliminarse en la consolidación. Los documentos descontados pertenecientes a "cuentas por cobrar" y "cuentas por pagar" intercompañías deberán reclasificarse a la cuenta de "obligaciones bancarias" (pasivo real) para que aparezca en la consolidación, en el renglón del pasivo consolidado.

Son correcciones a operaciones los ajustes efectuados en la relación de operaciones normales intercompañías y deberán presentarse en forma conjunta, o por separado, en la hoja de trabajo de consolidación.

Es indispensable que los estados financieros consolidados se acompañen de notas que indiquen ampliamente los puntos más importantes respecto de la política de consolidación; asimismo, las actividades más relevantes del grupo que revelan la actividad de la controladora y de las subsidiarias más significativas, los nombres de las subsidiarias más importantes y la inversión de la empresa control en esas subsidiarias, con el objeto de mostrar una información más completa a los interesados en la lectura de los estados financieros consolidados.

EJEMPLO 1

De acuerdo con lo anterior, para efectos prácticos se plantea un caso hipotético sobre la consolidación de una empresa inversionista y dos firmas subsidiarias cuyos balances generales se muestran en las figuras 14A.1, 14A.2 y 14A.3.

Comercial, S. A.		
Balance general al 31 de diciembre de 200X		
Bancos	$180 000.00	
Cuentas por cobrar	670 000.00	
Documentos por cobrar	350 000.00	
Documentos descontados		$50 000.00
Reserva para cuentas incobrables		60 000.00
Inventarios	930 000.00	
Inversiones en acciones (Nacional, S. A.)	3 300 000.00	
Inversiones en acciones (Industrial, S. A.)	2 300 000.00	
Maquinaria y equipo	600 000.00	
Depreciación acumulada maquinaria y equipo		90 000.00
Terrenos	350 000.00	
Pagos anticipados	20 000.00	
Cuentas por pagar		540 000.00
Documentos por pagar		420 000.00
Impuestos acumulados		180 000.00
Sueldos acumulados		40 000.00
Obligaciones bancarias (largo plazo)		2 500 000.00
Capital social		4 000 000.00
Utilidades del ejercicio		820 000.00
Sumas iguales	$8 700 000.00	$8 700 000.00

Figura 14A.1 Balance general de una empresa por consolidarse.

Nacional, S. A.		
Balance general al 31 de diciembre de 200X		
Bancos	$200 000.00	
Cuentas por cobrar	420 000.00	
Documentos por cobrar	300 000.00	
Documentos descontados		$200 000.00
Reserva para cuentas incobrables		30 000.00
Inventarios	630 000.00	
Maquinaria y equipo	750 000.00	
Depreciación acumulada maquinaria y equipo		150 000.00
Terrenos (costo $1 300 000.00 avalúo en enero de 2003)	2 500 000.00	
Pagos anticipados	30 000.00	
Gastos de organización	90 000.00	
Amortización acumulada de gastos de organización		20 000.00
Documentos por pagar		250 000.00
Cuentas por pagar		570 000.00
Dividendos por pagar		60 000.00
Hipoteca		500 000.00
Capital social		1 500 000.00
Superávit por revaluación		1 200 000.00
Utilidades del ejercicio		440 000.00
Sumas iguales	$4 920 000.00	$4 920 000.00

Figura 14A.2 Balance general de una empresa por consolidarse.

Industrial, S. A.		
Balance general al 31 de diciembre de 200X		
Bancos	$110 000.00	
Documentos por cobrar	100 000.00	
Cuentas por cobrar	40 000.00	
Inventarios	230 000.00	
Maquinaria y equipo	2 420 000.00	
Depreciación acumulada maquinaria y equipo		$250 000.00
Terrenos	280 000.00	
Documentos por pagar		100 000.00
Cuentas por pagar		270 000.00
Sueldos acumulados		20 000.00
Reserva contingente		500 000.00
Capital social		2 000 000.00
Utilidades del ejercicio		40 000.00
Sumas iguales	$3 180 000.00	$3 180 000.00

Figura 14A.3 Balance general de una empresa por consolidarse.

Datos complementarios

1. Las inversiones de Comercial, S. A., consistían en 1 500 acciones de Nacional, S. A., adquiridas en enero de 200X a $2 200.00 cada una y 2 000 acciones de Industrial, S. A., adquiridas en mayo de 200X a $1 150.00 cada una.
2. En los documentos por cobrar de Comercial, S. A., hay uno por valor de $150 000.00, sin intereses, de Nacional, S. A.
3. Nacional, S. A., descontó el 21 de diciembre de 200X un documento de Comercial, S. A., por valor de $200 000.00, operación que fue registrada en libros de ambas compañías.
4. Industrial, S. A., envió a Comercial, S. A., $50 000.00 al 30 de diciembre de 200X, para aplicarlo al documento de $150 000.00 cuyo valor se recibió en la empresa Comercial, S. A., hasta el 2 de enero de 200X1.
5. La reserva contingente de Industrial, S. A., se creó el 31 de marzo de 200X, por el riesgo de un juicio administrativo en contra de actos de autoridad que se solucionó a favor de la empresa.
6. Los anticipos intercompañías al 31 de diciembre de 200X eran los siguientes:

Industrial, S. A., debe a Comercial, S. A.	$50 000.00
Nacional, S. A., debe a Comercial, S. A.	200 000.00
Nacional, S. A., debe a Industrial, S. A.	40 000.00

7. El capital en acciones de las subsidiarias y el superávit ganado en las fechas de adquisición figuran como sigue:

Nacional, S. A., 1 de enero de 200X	
Capital social (1 500 acciones $1 000.00 cada una)	$1 500 000.00
Superávit ganado (1 de enero de 200X)	280 000.00
Suma	$1 780 000.00

Industrial, S. A., 1 de julio de 200X	
Capital social (2 000 acciones $1 000.00 cada una)	$2 000 000.00
Superávit ganado (1 de julio de 200X)	150 000.00
Suma	$2 150 000.00

Nota: La empresa Industrial, S. A., tuvo por el último semestre de 200X una pérdida de $110 000.00.

Con los datos anteriores se elaboraron los asientos de ajuste y eliminación de las tres empresas, y se prepararon la hoja de trabajo y el balance general consolidado al 31 de diciembre de 200X, quedando como sigue:

Determinación del excedente o déficit entre el importe de adquisición y el valor actual de las acciones.

Nacional, S. A.		
1 500 acciones adquiridas a razón de $2 200.00 cada una		$3 300 000.00
Capital contable a la fecha de adquisición (1 de enero de 200X):		
Capital social	$1 500 000.00	
Superávit ganado (utilidades al 1 de enero de 200X)	280 000.00	
Revaluación de activo fijo	1 200 000.00	2 980 000.00
Excedente entre el importe de la adquisición y el valor actual de las acciones		**$320 000.00**
Industrial, S. A.		
2 000 acciones adquiridas a razón de $1 150.00 cada una		$2 300 000.00
Capital contable a la fecha de adquisición (1 de julio de 200X):		
Capital social	2 000 000.00	
Reserva contingente	500 000.00	
Superávit ganado (utilidades al 1 de julio de 200X)	150 000.00	2 650 000.00
Déficit entre el importe de la adquisición y el valor actual de las acciones		**$350 000.00**

Los asientos de ajuste quedarían de la siguiente forma:

–1–

Valores en tránsito	$50 000.00	
Documentos por cobrar		$50 000.00
Registro en libros de la empresa Comercial, S. A., la remesa de Industrial, S. A., efectuada el 30 de diciembre de 200X y que fue recibida por Comercial, S. A., el 2 de enero de 200X1.		

–2–

Dividendos por cobrar (Comercial, S. A.)	$60 000.00	
Superávit ganado (utilidad del ejercicio) (Comercial, S. A.)		$60 000.00
Registro de dividendos por cobrar decretados por la empresa Nacional, S. A., el 31 de diciembre de 200X y que será liquidado en el siguiente ejercicio.		

El asiento de reclasificación sería el siguiente:

–3–

Documentos descontados	$200 000.00	
Obligaciones bancarias		$200 000.00
Registro del pasivo real del documento a cargo de Comercial, S. A., que fue descontado por Nacional, S. A., el 21 de diciembre de 200X.		

Los asientos de eliminación quedarían así:

–4–

Capital social	$1 500 000.00	
Superávit ganado (utilidad del ejercicio)	280 000.00	
Superávit por revaluación	1 200 000.00	
Crédito mercantil	320 000.00	
Inversiones en acciones (Nacional, S. A.)		3 300 000.00
Eliminación de la inversión en acciones de la empresa Nacional, S. A., considerándose la fecha de adquisición de las acciones el 1 de enero de 200X.		

–5–

Capital social	$2 000 000.00	
Reserva de contingencia	500 000.00	
Superávit ganado (utilidad del ejercicio)	150 000.00	
Inversiones en acciones (Industrial, S. A.)		$2 300 000.00
Superávit de consolidación		350 000.00
Eliminación de la inversión en acciones de la empresa Industrial, S. A., considerándose la fecha de adquisición de las acciones el 1 de julio de 200X.		

–6–

Documentos por pagar (Nacional, S. A.)	$150 000.00	
Documentos por cobrar (Comercial, S. A.)		$150 000.00
Eliminación del documento a favor de la empresa Comercial, S. A., y a cargo de la empresa Nacional, S. A.		

–7–

Documentos por pagar (Comercial, S. A.)	$200 000.00	
Documentos por cobrar (Nacional, S. A.)		$200 000.00
Eliminación del documento a cargo de la empresa Comercial, S. A., y a favor de la empresa Nacional, S. A., descontado por esta última el 21 de diciembre de 200X.		

–8–

Documentos por pagar (Industrial, S. A.)		$100 000.00	
Documentos por cobrar (Comercial, S. A.)			$100 000.00
Eliminación del saldo del documento a cargo de Industrial, S. A., y a favor de Comercial, S. A.			
Importe del documento	$150 000.00		
Remesa del 30 de diciembre de 2003	50 000.00		
	$100 000.00		

–9–

Cuentas por pagar (Industrial, S. A.)	$50 000.00	
Cuentas por pagar (Nacional, S. A.)	240 000.00	
Cuentas por cobrar (Comercial, S. A.)		$250 000.00
Cuentas por cobrar (Industrial, S. A.)		40 000.00
Eliminación de saldos por concepto de anticipo entre las empresas.		

–10–

Dividendos por pagar (Nacional, S. A.)	$60 000.00	
Dividendos por cobrar (Comercial, S. A.)		$60 000.00
Eliminación de los dividendos entre la empresa controladora y Nacional, S. A., subsidiaria.		

Como se puede observar en las figuras 14A.4 y 14A.5, solamente se utilizan los balances de la empresa central y sus subsidiarias con el objeto de presentar una visión menos complicada de la consolidación en sus distintos aspectos. El balance consolidado deberá ser acompañado por notas que revelen plenamente los renglones de que está compuesto; en este aspecto deben establecerse los siguientes puntos:

Comercial, S. A., y empresas subsidiarias Hoja de trabajo de balance general consolidado al 31 de diciembre de 200X			
	Comercial, S. A.	Nacional, S. A.	Industrial, S. A.
Cuentas deudoras:			
Bancos	$180 000.00	$200 000.00	$110 000.00
Cuentas por cobrar	670 000.00	420 000.00	40 000.00
Documentos por cobrar	350 000.00	300 000.00	100 000.00
Inventarios	930 000.00	630 000.00	230 000.00
Inversión en acciones (nacional)	3 300 000.00		
Inversión en acciones (industrial)	2 300 000.00		
Maquinaria y equipo	600 000.00	750 000.00	2 420 000.00
Terrenos	350 000.00	1 300 000.00	280 000.00
Revaluación de terrenos		1 200 000.00	
Gastos anticipados	20 000.00	30 000.00	
Gastos de organización		90 000.00	
Dividendos por cobrar			
Valores en tránsito			
Crédito mercantil			
Sumas	$8 700 000.00	$4 920 000.00	$3 180 000.00
Cuentas acreedoras:			
Documentos descontados	50 000.00	200 000.00	
Reserva para cuentas incobrables	60 000.00	30 000.00	
Depreciación acumulada maquinaria y equipo	90 000.00	150 000.00	250 000.00
Cuentas por pagar	540 000.00	570 000.00	270 000.00
Documentos por pagar	420 000.00	250 000.00	100 000.00
Impuestos acumulados	180 000.00		
Sueldos acumulados	40 000.00		20 000.00
Obligaciones bancarias (largo plazo)	2 500 000.00		
Capital social	4 000 000.00	1 500 000.00	2 000 000.00
Utilidades del ejercicio	820 000.00	440 000.00	40 000.00
Amortización acumulada de gastos de organización		20 000.00	
Dividendos por pagar		60 000.00	
Hipoteca		500 000.00	
Superávit por revaluación		1 200 000.00	
Reserva contingente			500 000.00
Obligaciones bancarias			
Superávit de consolidación			
Sumas	$8 700 000.00	$4 920 000.00	$3 180 000.00

Figura 14A.4 Hoja de trabajo base para preparar el balance general consolidado.

	Ajustes y reclasificaciones		Eliminaciones		Consolidación	
Total	Debe	Haber	Debe	Haber	Debe	Haber
$ 490 000.00					$490 000.00	
1 130 000.00				$290 000.00(9)	840 000.00	
750 000.00		$50 000.00(1)		150 000.00(6)	250 000.00	
1 790 000.00				100 000.00(8)	1 790 000.00	
3 300 000.00				3 300 000.00(4)		
2 300 000.00				2 300 000.00(5)		
3 770 000.00					3 770 000.00	
1 930 000.00					1 930 000.00	
1 200 000.00					1 200 000.00	
50 000.00					50 000.00	
90 000.00					90 000.00	
	$60 000.00(2)			60 000.00(10)		
	50 000.00(1)				50 000.00	
			$320 000.00(4)		320 000.00	
$16 800 000.00						
250 000.00	200 000.00(3)					$50 000.00
90 000.00						90 000.00
490 000.00			290 000.00(9)			490 000.00
1 380 000.00			150 000.00(6)			1 090 000.00
770 000.00			200 000.00(7)			320 000.00
180 000.00						180 000.00
60 000.00			100 000.00(8)			60 000.00
2 500 000.00						2 500 000.00
			1 500 000.00(4)			4 000 000.00
7 500 000.00			2 000 000.00(5)			
			280 000.00(4)			930 000.00
1 300 000.00		60 000.00(2)	150 000.00(5)			
20 000.00						20 000.00
60 000.00			60 000.00(10)			
500 000.00						500 000.00
1 200 000.00			1 200 000.00(4)			
500 000.00			500 000.00(5)			
		200 000.00(3)				200 000.00
				350 000.00(5)		350 000.00
$16 800 000.00	$310 000.00	$310 000.00	$6 750 000.00	$6 750 000.00	$10 780 000.00	$10 780 000.00

Comercial, S. A., y empresas subsidiarias Balance general consolidado al 31 de diciembre de 200X						
Activo				**Pasivo y capital**		
Circulante:				Pasivo circulante: (18.2%)		
Disponible: (32.9%)				Cuentas por pagar	$1 090 000.00	
Bancos	$490 000.00			Documentos por pagar	320 000.00	
Valores en tránsito	50 000.00	$540 000.00		Obligaciones bancarias	200 000.00	
Cuentas y documentos por cobrar:				Impuestos acumulados	180 000.00	
Cuentas por cobrar	840 000.00			Sueldos acumulados	60 000.00	$1 850 000.00
menos: Provisión para cuentas incobrables	90 000.00	750 000.00				
Documentos por cobrar	$250 000.00			Pasivo fijo: (29.6%)		
menos: Documentos descontados	50 000.00	200 000.00		Obligaciones bancarias a largo plazo	2 500 000.00	
Inventarios		1 790 000.00		Hipotecas por pagar	500 000.00	3 000 000.00
Pagos anticipados		50 000.00	3 330 000.00			
Fijo: (63.2%)				Capital contable: (52.1%)		
Maquinaria y equipo	3 770 000.00			Capital social	4 000 000.00	
menos: Depreciación acumulada	490 000.00	3 280 000.00		Superávit ganado	930 000.00	
Terrenos	1 930 000.00			Superávit de consolidación	350 000.00	5 280 000.00
Revaluación de terrenos	1 200 000.00	3 130 000.00	6 410 000.00			
Otros activos: (3.1%)						
Crédito mercantil por consolidación			320 000.00			
No circulante: (0.7%)						
Gastos de organización		90 000.00				
menos: Amortización acumulada		20 000.00	70 000.00			
			$10 130 000.00			$10 130 000.00

Figura 14A.5 Balance general consolidado.

1. Fecha de adquisición de las acciones.
2. Integración de los inventarios.
3. Nota detallada de las inversiones en valores.
4. Detalle de los activos fijos.
5. Detalle de los pasivos a corto y largo plazos.
6. Los aumentos o disminuciones del capital social.

Para efectos prácticos en la consolidación de resultados se presentan la hoja de trabajo y el estado de resultados (figuras 14A.6 y 14A.7) al 31 de diciembre de 200X de la Comercial y subsidiarias en la forma siguiente:

Conceptos	Comercial, S. A.	Nacional, S. A.	Industrial, S. A.
Ventas	$2 070 000.00	$1 615 000.00	$500 000.00
Costo de ventas	700 000.00	650 000.00	350 000.00
Utilidad bruta	$1 370 000.00	$965 000.00	$150 000.00
Gastos de operación:			
Gastos de venta	45 000.00	63 000.00	20 000.00
Gastos de administración	38 000.00	75 000.00	40 000.00
Utilidad de operación	$1 287 000.00	$827 000.00	$ 90 000.00
Gastos financieros	25 000.00	84 000.00	20 000.00
Utilidad antes de impuestos	$1 262 000.00	$743 000.00	$ 70 000.00
Impuesto sobre la renta y participación de los trabajadores en las utilidades	442 000.00	303 000.00	30 000.00
Utilidad neta	$820 000.00	$440 000.00	$40 000.00

Comercial, S. A., y empresas subsidiarias
Hoja de trabajo de estado de resultados consolidado por el periodo del 1 de enero al 31 de diciembre de 200X

	Comercial, S. A.	Nacional, S. A.	Industrial, S. A.	Total	Eliminaciones Debe	Eliminaciones Jaber	Saldos consolidados
Ventas	$2 070 000.00	$1 615 000.00	$500 000.00	$4 185 000.00	$80 000.00		$4 105 000.00
Costo de ventas	700 000.00	650 000.00	350 000.00	1 700 000.00		$80 000.00	1 620 000.00
Utilidad bruta	1 370 000.00	965 000.00	150 000.00	2 485 000.00			2 485 000.00
Gastos de operación:							
Gastos de venta	45 000.00	63 000.00	20 000.00	128 000.00			128 000.00
Gastos de administración	38 000.00	75 000.00	40 000.00	153 000.00			153 000.00
Utilidad de operación	1 287 000.00	827 000.00	90 000.00	2 204 000.00			2 204 000.00
Gastos financieros	25 000.00	84 000.00	20 000.00	129 000.00			129 000.00
Utilidad antes de impuestos	1 262 000.00	743 000.00	70 000.00	2 075 000.00			2 075 000.00
Impuesto sobre la renta y participación de los trabajadores en las utilidades	442 000.00	303 000.00	30 000.00	775 000.00			775 000.00
Utilidad neta	820 000.00	440 000.00	40 000.00	1 300 000.00	370 000.00*		930 000.00
Utilidad consolidada	$1 300 000.00						
más: Asiento de ajuste (2)	60 000.00	1 360 000.00					
menos: Asiento de eliminación (4)	280 000.00						
Asientos de eliminación (5)	150 000.00	430 000.00					
Utilidad neta consolidada		$930 000.00					

*Asientos corridos en la hoja de trabajo del balance de consolidación contra el renglón de utilidades.

Figura 14A.6 Hoja de trabajo base para elaborar el estado de resultados consolidado.

Comercial, S. A., y empresas subsidiarias Estado de resultados consolidado por el ejercicio del 1 de enero al 31 de diciembre de 200X		
Ventas netas		$4 105 000.00
menos:		
Costo de ventas		1 620 000.00
		$2 485 000.00
Utilidad bruta		
menos:		
Gastos de operación:		
Gastos de venta	$128 000.00	
Gastos de administración	153 000.00	281 000.00
Utilidad de operación		2 204 000.00
menos:		
Gastos financieros		129 000.00
Utilidad antes de impuestos		$2 075 000.00
menos:		
Impuestos sobre la renta y participación de los trabajadores en las utilidades		775 000.00
Utilidad del ejercicio		$1 300 000.00
menos:		
Eliminación de superávit ganado a la fecha de adquisición		370 000.00
Superávit ganado consolidado		$930 000.00

Figura 14A.7 Estado de resultados consolidado.

Nota: Las compañías subsidiarias efectuaron ventas al costo durante el ejercicio de la forma siguiente: Nacional, S. A., vendió a Industrial, S. A., $35 000.00; Industrial, S. A., vendió a Comercial, S. A., $45 000.00.

El asiento de eliminación sería éste:

–11–

Ventas	$80 000.00	
Costo de ventas		$80 000.00
Eliminación de ventas celebradas al costo entre subsidiarias durante el periodo del 1 de enero al 31 de diciembre de 200X.		

PROBLEMA

Con el objeto de reforzar el conocimiento adquirido, a continuación se plantea un ejercicio solamente de consolidación de balance.

La compañía industrial Aceros del Centro, S. A., y subsidiarias Maquinaria de Acero, S. A., y Productos de Acero, S. A., solicitan elaborar el balance general consolidado al 31 de diciembre de 200X y para tal efecto presentan los datos contenidos en las figuras 14A.8, 14A.9 y 14A.10.

Aceros del Centro, S. A.		
Balance general al 31 de diciembre de 200X		
Bancos	$ 216 000.00	
Cuentas por cobrar	804 000.00	
Documentos por cobrar	420 000.00	
Documentos descontados		$ 60 000.00
Reserva para cuentas incobrables		72 000.00
Inventarios	1 116 000.00	
Inversiones en Maquinaria de Acero, S. A.	3 960 000.00	
Inversiones en Productos de Acero, S. A.	2 760 000.00	
Maquinaria y equipo	720 000.00	
Depreciación acumulada		108 000.00
Terrenos	420 000.00	
Pagos anticipados	24 000.00	
Cuentas por pagar		648 000.00
Documentos por pagar		504 000.00
Impuestos acumulados		216 000.00
Sueldos acumulados		48 000.00
Obligaciones a largo plazo		3 000 000.00
Capital social		4 800 000.00
Utilidad del ejercicio		984 000.00
Sumas	$10 440 000.00	$10 440 000.00

Figura 14A.8

Maquinaria de Acero, S. A.		
Balance general al 31 de diciembre de 200X		
Bancos	$240 000.00	
Cuentas por cobrar	504 000.00	
Documentos por cobrar	360 000.00	
Documentos descontados		$240 000.00
Reserva para cuentas incobrables		36 000.00
Inventarios	756 000.00	
Maquinaria y equipo	900 000.00	
Depreciación acumulada		180 000.00
Terrenos (costo $1 560 000.00 avalúo de enero de 2003)	3 000 000.00	
Pagos anticipados	36 000.00	
Gastos de organización	108 000.00	
Amortización acumulada		24 000.00
Documentos por pagar		300 000.00
Cuentas por pagar		684 000.00
Dividendos por pagar		72 000.00
Hipoteca por pagar		600 000.00
Capital social		1 800 000.00
Superávit por revaluación		1 440 000.00
Utilidad del ejercicio		528 000.00
Sumas	$5 904 000.00	$5 904 000.00

Figura 14A.9

Maquinaria de Acero, S. A.		
Balance general al 31 de diciembre de 200X		
Bancos	$ 132 000.00	
Documentos por cobrar	120 000.00	
Cuentas por cobrar	48 000.00	
Inventarios	276 000.00	
Maquinaria y equipo	2 904 000.00	
Depreciación acumulada		$ 300 000.00
Terrenos	336 000.00	
Documentos por pagar		120 000.00
Cuentas por pagar		324 000.00
Sueldos acumulados		24 000.00
Reserva de contingencia		500 000.00
Capital social		2 400 000.00
Utilidades del ejercicio		48 000.00
Sumas	**$3 816 000.00**	**$3 816 000.00**

Figura 14A.10

Datos complementarios

1. Las inversiones de Aceros del Centro consistían en 1 500 acciones de Máquinas de Acero, S. A., adquiridas en enero de 200X, a razón de $2 640.00 cada una y 2 000 acciones de Productos de Acero, S. A., adquiridas en junio de 200X a razón de $1 380.00 cada una.
2. En los documentos por cobrar de Aceros del Centro, S. A., hay uno por valor de $180 000.00, sin intereses, de Máquinas de Acero, S. A.
3. Máquinas de Acero, S. A., descontó el 21 de diciembre de 200X, un documento de Aceros del Centro, S. A., por valor de $240 000.00, operación que fue registrada en los libros de ambas compañías.
4. Productos de Acero, S. A., envió a Aceros del Centro, S. A., $60 000.00 el 30 de diciembre de 200X, para aplicarlo al documento de $180 000.00 cuyo valor no se recibió en la compañía Aceros del Centro, S. A., sino hasta el día 2 de enero de 200X1.
5. La reserva contingente de Productos de Acero, S. A., se creó el 31 de mayo de 200X.
6. Los anticipos entre compañías al 31 de diciembre de 200X se resumen de la manera siguiente:

Productos de Acero, S. A., debe a Aceros del Centro, S. A.	60 000.00
Máquinas de Acero, S. A., debe a Aceros del Centro, S. A.	240 000.00
Máquinas de Acero, S. A., debe a Productos de Acero, S.A.	48 000.00

7. El capital de acciones de las subsidiarias y el superávit ganado figuran como sigue:

	Máquinas de Acero, S. A.	**Productos de Acero, S. A.**
	1 de enero de 200X	1 de junio de 200X
Capital	$1 800 000.00	2 400 000.00
Superávit ganado	336 000.00	$180 000.00
	$2 136 000.00	**$2 580 000.00**

Se pide:

Elaborar los asientos de ajuste y eliminación de las tres empresas y preparar la hoja de trabajo y balance consolidado al 31 de diciembre de 200X.

CAPÍTULO

15

Sociedades y asociaciones civiles

Objetivo general

Que el alumno aprenda el concepto de sociedad civil y su diferencia con la asociación civil, para una correcta presentación de la información financiera.

Objetivos específicos

Al terminar este capítulo, el alumno será capaz de:

» Mencionar el fundamento legal de las sociedades civiles.
» Citar el fundamento legal de las asociaciones civiles.
» Aplicar en lo conducente el reglamento del Código Fiscal de la Federación.
» Utilizar correctamente la determinación de cuota para la facturación, en caso de un despacho de contadores públicos.
» Aplicar la norma fiscal en las asociaciones civiles.
» Presentar los estados financieros de una asociación civil.

Sociedad civil

Una sociedad civil es un conjunto de personas que se obligan mutuamente a combinar sus recursos o sus esfuerzos para la realización de un fin común, de carácter preponderantemente económico, sin que constituya una especulación comercial.

Aspecto legal

El artículo 2208 del Código Civil del Estado de Guanajuato establece lo siguiente: "El contrato de sociedad deberá constar siempre en escritura pública". Mientras que el 2211 indica que el contrato de sociedad debe contener:

- Los nombres y apellidos de los otorgantes.
- La razón social.
- El objeto de la sociedad.
- El importe del capital social y la aportación con que cada socio debe contribuir.

En el artículo 2212 se indica que el contrato debe inscribirse en el Registro Público para que produzca efectos contra tercer; por otra parte, en el 2216 se señala que el contrato de sociedad no puede modificarse sino por consentimiento unánime de los socios.

Estas sociedades existen bajo una razón social y se agregan las palabras "sociedad civil", según lo estipula el artículo 2217 del mencionado código.

Es conveniente señalar que las obligaciones sociales estarán garantizadas subsidiariamente por la responsabilidad ilimitada y solidaria de los socios que administren; los demás socios, salvo convenio en contrario, sólo estarán obligados con su aportación.

En el artículo 2237 se presentan las causas de disolución como sigue:

- Por consentimiento unánime de los socios.
- Por haberse cumplido el término prefijado en el contrato social.
- Por la realización completa del fin social o por haberse vuelto imposible la consecución del objeto de la sociedad.
- Por la muerte o incapacidad de uno de los socios que tenga responsabilidad ilimitada por los compromisos sociales, salvo que en la escritura constitutiva se haya pactado que la sociedad continúe con los sobrevivientes o con los herederos de aquél.
- Por la muerte del socio industrial, siempre que su industria haya dado nacimiento a la sociedad.
- Por la renuncia de uno de los socios, cuando se trate de sociedades de duración indeterminada y los otros socios no deseen continuar asociados, siempre que esa renuncia no sea maliciosa ni extemporánea.
- Por resolución judicial.

Para que la disolución de la sociedad surta efecto contra tercero es necesario que se haga constar en el Registro Público.

Una vez disuelta la sociedad se pondrá inmediatamente en liquidación, la cual se practicará dentro del plazo de seis meses, salvo pacto en contrario. Cuando la sociedad se ponga en liquidación debe agregarse a su nombre las palabras "en liquidación". La liquidación debe hacerse por todos los socios, salvo que convengan en nombrar liquidadores.

Si, una vez cubiertos todos los compromisos sociales y devueltos los aportes de los socios, quedaren algunos bienes, se considerarán utilidades y se repartirán entre los socios en la forma

que convengan o en la forma proporcional a sus aportes. En la misma forma responderán por las pérdidas.

En los artículos 2249 a 2252 del código citado se indica el procedimiento de la liquidación tratándose de socios industriales.

Aspecto fiscal

El artículo 95 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) indica que, para los efectos de ésta, se consideran personas morales no contribuyentes, además de las señaladas en el artículo 102, las siguientes:

VI. Instituciones de asistencia o beneficencia, autorizadas por las leyes de la materia, así como las sociedades o asociaciones civiles, organizadas sin fines de lucro y autorizadas para recibir donativos en los términos de esta ley, que tengan como beneficiarios a personas, sectores, regiones de escasos recursos; que realicen actividades para lograr mejores condiciones de subsistencia y desarrollo a las comunidades indígenas y a los grupos vulnerables por edad, sexo o problemas de discapacidad, dedicadas a las siguientes actividades:

a) […]

X. Sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, así como las instituciones creadas por decreto presidencial o por ley, cuyo objeto sea la enseñanza.

XI. Sociedades o asociaciones de carácter civil dedicadas a la investigación científica o tecnológica que se encuentren inscritas en el Registro Nacional de Instituciones Científicas y Tecnológicas.

XIII. Las instituciones o sociedades civiles, constituidas únicamente con objeto de administrar fondos o cajas de ahorro, y aquellas a las que se refiera la legislación laboral, así como las sociedades cooperativas de ahorro y préstamos a que se refiere la Ley de Ahorro y Crédito Popular.

XVI. Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines políticos, deportivos o religiosos.

El artículo 101 de la LISR, en su fracción I, indica la obligatoriedad para las personas morales no contribuyentes de llevar sistemas contables de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su reglamento y el reglamento de la propia ley; en su fracción II indica la obligatoriedad de expedir comprobantes que acrediten la enajenación que efectúen, los servicios que presten o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes; asimismo, en la fracción III indica la obligatoriedad de presentar, a más tardar el 15 de febrero de cada año, la declaración en la que se determinen el remanente distribuible y la proporción que de este remanente corresponda a cada integrante.

Aspecto contable

El artículo 26 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF) indica que los sistemas y registros contables deberán llevarse mediante los instrumentos, recursos y sistemas de registro y procesamiento que mejor convengan a las características particulares de su actividad, pero que deben satisfacer un mínimo de requisitos que permitan identificar cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con la documentación comprobatoria, identificar las inversiones con su documentación comprobatoria; relacionar cada operación, acto o actividad con los sal-

dos finales de las cuentas; formular los estados de posición financiera; relacionar estos estados con las cuentas de cada operación; asegurar el registro total de operaciones, actos o actividades y garantizar que se asienten correctamente, mediante los sistemas de control y de verificación internos necesarios; identificar las contribuciones que se deben cancelar o devolver en virtud de devoluciones que se reciban y descuentos o bonificaciones que se otorguen conforme a las disposiciones fiscales, y comprobar el cumplimiento de los requisitos relativos al otorgamiento de estímulos fiscales.

El artículo 27 del RCFF señala que los contribuyentes, para cumplir con lo dispuesto en el artículo 26, podrán usar indistintamente los sistemas de registro manual, mecanizado o electrónico sin dejar de llevar el libro diario y el libro mayor, o sólo el mayor si maneja el sistema electrónico.

Administración de la sociedad civil

El organismo supremo de toda sociedad civil será la asamblea de socios y el director general es quien debe coordinar los esfuerzos de todos los socios para lograr el fin de la sociedad.

Las funciones que se proponen para el director general son: establecer los presupuestos de ingresos y egresos, y su control; obtener fondos y recursos; controlar la oportuna terminación y entrega de los programas de trabajo; cuidar la calidad de los servicios prestados; asegurar la calidad del personal mediante capacitación continua; establecer las políticas de sueldos y ascensos con el propósito de retener al personal dentro de la firma.

En relación con los **ingresos** de las sociedades civiles, su principal fuente proviene de los honorarios que pueden tener diferentes variantes, por ejemplo: honorarios por consultoría, por asesoría, por servicios administrativos y, tratándose de la profesión de contador público, se tendrían honorarios por auditoría, por dictamen para efectos fiscales, etc.; asimismo, los honorarios se pueden obtener en el momento de la realización del trabajo o por adelantado, como es el caso de las "igualas", que son aquellas que se reciben con periodicidad y que comprometen a la firma a estar en disposición permanente de atender las necesidades profesionales de su cliente.

En la práctica se acostumbra que se facture el servicio, se presente al cliente y posteriormente se cobre, lo que equivale a diferir la entrada de fondos en detrimento de la sociedad civil.

En términos contables, existe la necesidad de determinar los ingresos del periodo para que sean contrastados de sus gastos y poder determinar el resultado neto, pero cuando se deben determinar los ingresos en un trabajo no concluido o en proceso, los ingresos deberán estimarse conforme a este avance.

En los despachos de contadores públicos es muy común determinar los honorarios por tiempo utilizado, tomando en cuenta tres elementos:

a) El tiempo utilizado en el trabajo, normalmente en horas.
b) El tipo de personal asignado al trabajo.
c) La cuota por hora.

EJEMPLO

Puente, Rodríguez y Araujo, S. C.								
Informe de utilización de tiempo								
Nombre					Clave		Periodo días _____	Total
Socio	Clave	Cliente	OT	Día	Mes	Año	1 31	Horas

Las claves podrían referirse, además de sus actividades normales, a las siguientes: vacaciones, enfermedades, permisos, disponible, otras actividades profesionales, etcétera.

La determinación de cuota para la facturación podría determinarse de la manera que se muestra en la figura 15.1.

Puente, Rodríguez y Araujo, S. C. Contadores Públicos						
Costos y cuotas de facturación al _____						
Categoría	Costo anual directo promedio	Prestaciones	Total anual	Cuota hora	8 horas	Factura por día
Asociado "A"	$111 600.00	$22 320.00	$133 920.00	$93.51	$748.00	$2 244.00
Asociado "B"	91 000.00	18 200.00	109 200.00	76.25	610.00	1 830.00
Encargado "A"	50 500.00	10 100.00	60 600.00	42.31	338.00	1 015.00
Encargado "B"	42 100.00	8 420.00	50 520.00	35.27	282.00	846.00
Sénior	28 670.00	5 734.00	34 404.00	24.02	192.00	576.00
Semisénior	23 840.00	4 768.00	28 608.00	19.97	160.00	480.00
Júnior	18 000.00	3 600.00	21 600.00	15.08	120.00	360.00
Socio	249 600.00	19 968.00	269 568.00	188.24	1 505.00	4 518.00

Figura 15.1 Ejemplo de una forma para determinar costos y cuotas de facturación.

Notas:

1. Para la determinación de las horas anuales se tomó en cuenta lo siguiente:

Total de días del año		365	
(–) Sábados y domingos	104		
Vacaciones	10		
Festividades	10		
Permisos y enfermedades	5	129	
Total días laborables		236	
Número de socios, asociados, encargados y séniores	25 × 8 horas		200 horas
Semiséniores y júniores	45 × 5 horas		225
Total	70		425
Por días laborables			× 236
			100 300
Entre número promedio de personas			70
			= 1 432 horas

2. Para la determinación de la cuota por hora se dividió el total anual entre las 1 432 horas laborables por año en esta firma.
3. La determinación del costo de las ocho horas de trabajo se hizo multiplicando la cuota por hora y luego por ocho, pero el resultado se cerró a ceros.
4. La cuota cargable a los clientes se determinó de la cuota de ocho horas por tres, considerando que el costo directo representa una tercera parte, el costo indirecto una segunda parte y la utilidad la tercera parte restante.

Según el tipo de profesionista se harán los cálculos que se consideren pertinentes. Lo que sería común para todas las profesiones es el hecho de fijar aranceles para certificaciones, dictaminaciones, peritajes, etc., a fin de no abaratar los trabajos profesionales con una competencia desleal y falta de ética.

El control de los honorarios deberá llevarse mediante la expedición de recibos debidamente foliados y firmados por el responsable de la firma. De acuerdo con las disposiciones legales, dichos recibos deberán listarse en orden numérico progresivo y escribirse en los registros contables y fiscales.

Por lo que se refiere a los **egresos**, en las sociedades civiles se clasifican dentro de los siguientes grupos:

- *Costos directos*, como sueldos de los profesionistas, honorarios que pague la firma a otros profesionales, prestaciones de ley a ellos atribuibles, etcétera.
- *Gastos generales*, como los relacionados con la administración, sueldos y prestaciones del personal, jefe de oficina, contador, contralor, auxiliares, cajero, cobradores, secretarias, veladores, además de rentas, luz, teléfono, papelería, mantenimiento de oficinas, etcétera.
- *Gastos de promoción*, como asistencia a congresos, participación en cursos, simposios, convenciones, etcétera.
- *Gastos financieros*, como por ejemplo los intereses por préstamos bancarios, pérdidas cambiarias, pérdidas monetarias, etcétera.
- *Productos financieros*, por ejemplo, intereses a favor, utilidad cambiaria, ganancia monetaria, etcétera.

Desde luego, un buen control de los egresos, empezando por la formulación de los presupuestos y su autorización previa al desembolso, pago por medio de cheque nominativo, fondo de caja reembolsable, etc., permitirá optimizar los remanentes de la firma evitando los desperdicios y mal uso de los recursos.

Los **estados financieros** no diferirán de los de cualquier empresa lucrativa, por lo que no se hace necesario ahondar en ello.

Disolución y liquidación de sociedades civiles

Dentro de los estatutos de la sociedad civil deberá quedar indicado que los socios sólo serán responsables de la obligación social hasta por el monto de su aportación, pero el socio administrador tendrá responsabilidad ilimitada y solidaria de las obligaciones de la sociedad.

Asimismo, todos y cada uno de los socios propietarios serán solidariamente responsables con el administrador en los términos del artículo 2227 del Código Civil para el Distrito y Territorios Federales.

Cuando se determine por consentimiento de los socios disolver la sociedad por no poder continuar con la realización del objeto social, se presentará en liquidación y la junta de socios propietarios nombrará uno o varios liquidadores, quienes gozarán de las mismas facultades que el socio administrador.

El liquidador o los liquidadores practicarán la liquidación de acuerdo con las siguientes bases:

1. Continuar los negocios pendientes de la manera más conveniente a la sociedad cobrando los créditos y pagando las deudas.
2. Formular el estado de liquidación, el cual deberá ser aprobado por la junta de socios propietarios.
3. Proponer a los socios propietarios un proyecto de liquidación.

El estado de realización y liquidación que se presentó para las sociedades mercantiles es aplicable a las sociedades civiles, por lo que no se considera necesario volverlo a presentar.

Asociaciones civiles

De acuerdo con el artículo 2189 del Código Civil para el Distrito Federal, la asociación civil se da cuando

> …varios individuos convinieren en reunirse, de manera que no sea enteramente transitoria, para realizar un fin común que no esté prohibido por la ley y que no tenga carácter preponderantemente económico.

Las asociaciones deben constituirse por medio de un contrato que contenga sus estatutos y que deberá ser inscrito en el Registro Público de la Propiedad (artículos 2190, 2191 y 2193 del Código Civil).

En México existe una gran variedad de asociaciones civiles que persiguen diferentes objetivos: culturales, deportivos, científicos, políticos, recreativos, artísticos y cívicos.

Toda asociación civil requiere de un patrimonio e ingresos propios para cumplir con sus fines.

Es conveniente mencionar que la diferencia principal entre la sociedad civil y la asociación civil es que las actividades que realiza la primera no tienen como objetivo principal el lucro, aunque éste puede generarse; en cambio, en la asociación no se persigue.

El poder supremo de las asociaciones lo constituye la asamblea general. El director o junta directiva de ellas tendrán las facultades que les conceden los estatutos y la asamblea general. La asamblea general se reunirá en la época fijada en los estatutos o cuando sea convocada por la dirección.

De acuerdo al artículo 2196, la asamblea general resolverá:

I. Sobre la disolución anticipada de la asociación o su prórroga por más tiempo del fijado en la escritura constitutiva y en los estatutos;
II. Sobre el nombramiento de director o elección de personas que deban constituir la junta directiva;
III. Sobre la revocación de los nombramientos hechos;
IV. Sobre la exclusión de asociados;
V. Sobre los demás asuntos que le encomienden los estatutos.

Las asociaciones, además de las causas previstas en sus estatutos, se extinguen:

I. Por consentimiento de la asamblea general. Esta determinación deberá estar apoyada, cuando menos, por el voto de las dos terceras partes del número total de asociados;
II. Por haber concluido el término fijado para su duración o por haber conseguido totalmente el objeto de su fundación;
III. Por haberse vuelto incapaces de realizar el fin para el que fueron fundadas;
IV. Por resolución dictada por autoridad competente.

En caso de disolución, los bienes de la asociación se aplicarán conforme a lo que determinen los estatutos, y a falta de disposición de éstos, según lo que determine la asamblea general. En este caso la asamblea sólo podrá atribuir a los asociados la parte del activo social que equivalga a sus aportaciones. Los demás bienes se aplicarán a otra asociación o fundación, de objetos similares a la extinguida, y en su defecto a una institución de asistencia social.

Aspecto fiscal

De acuerdo con el artículo 15, fracción IV, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado no se pagará este impuesto por la prestación de los siguientes servicios: los de enseñanza que presten la Federación, el Distrito Federal, los estados, los municipios y sus organismos descentralizados y los establecimientos de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, en los términos de la Ley General de Educación, así como los servicios educativos de nivel preescolar.

Tampoco se paga el impuesto al valor agregado (IVA), de acuerdo con la fracción XII del artículo 15, por los servicios proporcionados a sus miembros como contraprestación normal por sus cuotas y siempre que los servicios que presten sean únicamente los relativos a los fines propios.

El inciso *e*) de la fracción XII del citado artículo menciona que las asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines científicos, políticos, religiosos y culturales, a excepción de aquellas que proporcionen servicios con instalaciones deportivas cuando el valor de éstas representen más de 25% del total de las instalaciones, tampoco pagan el IVA.

Por lo tanto, tratándose de asociaciones que no queden comprendidas dentro del artículo 15, deberán causar el IVA en todos sus recibos, facturas o comprobantes, inclusive en los recibos de donativos.

Además, en el artículo 8 de la Ley del IVA dice que no se considera enajenación la donación, salvo que ésta la realicen empresas para las cuales el donativo no sea deducible para los fines del ISR.

La LISR en su artículo 95 dice:

> Para los efectos de esta ley se consideran personas morales no contribuyentes, además de las señaladas en el artículo 102, las siguientes:
>
> […]
>
> V. Asociaciones civiles y sociedades de responsabilidad limitada de interés público que administren en forma descentralizada los distritos o unidades de riego, previa la concesión y permiso respectivo.

A su vez, el artículo 102 de la LISR dice:

> Los partidos y asociaciones políticas legalmente reconocidos, sólo tendrán las obligaciones de retener y enterar el impuesto y exigir la documentación que reúna los requisitos fiscales, cuando hagan pagos a terceros y estén obligados a ello en términos de ley.

El artículo 96 establece los requisitos para recibir donativos para las fundaciones, patronatos y demás entidades y al respecto indica:

> […] Las fundaciones, patronatos y demás entidades cuyo propósito sea apoyar económicamente las actividades de personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de esta ley, podrán obtener donativos deducibles, siempre que cumplan con los siguientes requisitos:
>
> I. Destinen la totalidad de sus ingresos a los fines para los que fueron creadas.
> II. Al momento de su liquidación destinen la totalidad de su patrimonio a entidades autorizadas para recibir donativos deducibles. Los requisitos a los que se refiere este artículo deberán constar en la escritura constitutiva de la persona moral de que se trate.

Las personas morales no contribuyentes para ser consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles deberán sujetarse a lo dispuesto por el artículo 95 de la LISR, el cual menciona a las siguientes:

- Sindicatos obreros y los organismos que los agrupen.
- Asociaciones patronales.
- Cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas o pesqueras, así como los organismos que las reúnan.
- Colegios de profesionales y los organismos que los agrupen.
- Asociaciones civiles y sociedades de responsabilidad limitada de interés público.
- Instituciones de asistencia o de beneficencia autorizadas por las leyes de la materia, así como las sociedades o asociaciones civiles autorizadas para recibir donativos en los términos de esta ley.
- Sociedades cooperativas de consumo.
- Organismos que conforme a la ley agrupen a las sociedades cooperativas, ya sea de productores o de consumo.
- A la enseñanza con autorización o reconocimiento de la Ley General de Educación.
- Las organizadas con fines científicos, políticos, religiosos o deportivos.
- Las dedicadas a administrar fondos o cajas de ahorro.
- Las asociaciones de padres de familia.

Si en un momento dado, la asociación civil prestara servicios a terceros y obtuviera alguna utilidad, ésta quedaría gravada como las de las empresas mercantiles.

Las asociaciones civiles dedicadas a la asistencia, las dedicadas a la enseñanza, las organizadas con fines científicos, culturales, deportivos y religiosos, considerarán remanente distribuible, aun cuando no lo hayan entregado en efectivo o en bienes a sus integrantes o socios, lo siguiente:

a) El importe de las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas.

b) Las erogaciones que efectúen y no sean deducibles, de acuerdo con la legislación del impuesto sobre la renta para las personas físicas.

c) Los préstamos que hagan a sus socios o integrantes o a los cónyuges, ascendientes o descendientes en línea directa de dichos socios o integrantes, con excepción de aquellos que reúnan los siguientes requisitos:

- Que sean consecuencia normal de las operaciones de la asociación.
- Que se pacten a plazo menor de un año.
- Que el interés pactado sea de 2% mensual o más.
- Que efectivamente se cumplan las condiciones pactadas.

Cuando se tengan préstamos que se consideren remanente distribuible, su importe se disminuirá de los remanentes distribuibles que la persona moral distribuya a sus socios o integrantes.

Si se determina remanente distribuible, la asociación civil deberá hacer la retención del impuesto aplicando la tasa de ISR vigente, debiendo efectuar el entero correspondiente a más tardar en febrero del siguiente año a aquel al que corresponda la omisión o el préstamo.

Actividades de las asociaciones civiles y su contabilización

Como se dejó asentado antes, las asociaciones civiles persiguen diferentes fines, por lo que no se puede señalar una forma común de operación de todas ellas, por lo que nos referiremos a las características que les sean semejantes. Por ejemplo, sus **ingresos** proceden de cuotas o de donativos.

Otra característica es que funcionan con base en un consejo directivo formado por presidente, secretario, tesorero y uno o varios vocales que son removidos por lo general cada dos años. A su vez, el consejo directivo nombra a un gerente o administrador general que tendrá bajo sus órdenes al personal administrativo para que lo apoye.

Algunas asociaciones destinan sus recursos a fines muy específicos, sobre todo si provienen de donativos. En relación con las cuotas, pueden ser únicas, las cuales se exhiben en una sola ocasión, o periódicas, que se cubren periódicamente (mensual, trimestral, semestral o anualmente). El monto de las cuotas se fijará desde los estatutos pudiendo variar según la calidad del asociado. También se pueden tener las cuotas extraordinarias que decretan, por lo regular, el comité ejecutivo o la asamblea general, a fin de realizar una actividad específica o cubrir un determinado compromiso.

La falta de pago por parte de un asociado se castiga con su retiro y, si desea reingresar, deberá cubrir su adeudo anterior. Los donativos pueden recibirse de los mismos socios o de personas físicas o morales ajenas a la sociedad, pudiendo ser en forma de bienes, derechos o efectivo. Los donativos se pueden clasificar como sigue:

- Simples, cuyo destino puede ser fijado libremente por la asociación.
- Condicionados o destinados a la realización de una actividad específica, previamente fijada por el donante, quien se reserva el derecho de comprobar si se cumplió con su voluntad.
- En los que sólo se pueda usar el producto que se obtenga del mismo. En este caso puede suceder que el destino del rendimiento sea fijado libremente por la asociación y el donante sólo se reserva el derecho de comprobar que el donativo no haya sido tocado, o bien, que el rendimiento haya sido aplicado a determinado fin previamente fijado por el donante, como podría ser el de incrementar el donativo o fondo.
- Rendimientos por inversiones, premios, rifas, loterías, venta de publicaciones y ediciones, venta de suscripciones a revistas, realización de estudios especiales o investigaciones, venta de valores, venta de activos, etcétera.

Ahora bien, es conveniente controlar los ingresos por cuotas usando recibos que reúnan las características de estar impresos, foliados, con el RFC de la asociación, etc., y con espacios suficientes para indicar el nombre y número del asociado que está pagando, el monto de la cuota con número y letra, periodo que se está cubriendo, lugar y fecha en que se expide, y la firma del administrador o gerente general.

De igual manera se formulará el recibo por donativos, haciendo mención en él que se trata de éstos, y será firmado por el presidente del consejo directivo. No se requiere solicitar autorización para recibirlos, tratándose de asociaciones civiles.

Los gastos operativos (**egresos**) son los que se requieren para los fines propuestos en los estatutos y se pueden clasificar de este modo:

- *Gastos generales* como sueldos y prestaciones al personal, rentas, servicios, papelería, mantenimiento de oficinas, etcétera.
- *Gastos específicos* por ejemplo, los relacionados con actividades culturales, deportivas, sociales, cívicas, etc., que representan el costo de cumplir con el objetivo de la asociación. Estos gastos podrían equipararse con el costo de ventas en una empresa comercial.

- *Otros gastos* que son los ajenos a la actividad principal de la asociación. El castigo por cuotas no cubiertas o canceladas debería ir en este rubro.

Es conveniente recordar que, para cualquier tipo de sociedad, las asociaciones deberán apegarse al control interno para el buen uso de los recursos; se recomienda el pago de cualquier gasto por medio de cheque nominativo hasta cierto valor y para erogaciones más pequeñas, fondos de caja reembolsables.

Sistema contable. El sistema de contabilidad que se deba implantar dependerá de la política que se adopte respecto a la utilización de los recursos, pues si éstos se destinan al cumplimiento de fines específicos, se utilizará la contabilidad con base en efectivo; pero si los recursos se destinan al cumplimiento de un fin común, se utilizará la contabilidad con base en devengado.

En las figuras 15.2 y 15.3 se presentan ejemplos de los estados financieros de una asociación civil.

Promoción Cívica Guanajuatense, A. C.			
Estado de ingresos y gastos del periodo comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 200X			
INGRESOS			
Cuota de socios		$xxx.xx	
Cuotas extraordinarias de socios		xxx.xx	
Donativos		xxx.xx	
Ingresos por intereses		xxx.xx	
Otros ingresos		xxx.xx	$xxx.xx
EGRESOS			
Gastos propios de la actividad:			
Escuela de artes y oficios	$xxx.xx		
Guardería participativa	xxx.xx		
Dispensario médico	xxx.xx	$xxx.xx	
Gastos generales:			
Sueldos	$xxx.xx		
Gratificaciones	xxx.xx		
Honorarios	xxx.xx		
Renta local	xxx.xx		
Impuestos	xxx.xx		
Teléfono	xxx.xx		
Luz	xxx.xx		
Papelería	xxx.xx		
Mantenimiento	xxx.xx		
Gasolina y lubricantes	xxx.xx		
Aseo	xxx.xx		
Otros	xxx.xx	xxx.xx	xxx.xx
Excedente de ingresos sobre egresos			$xxx.xx

Figura 15.2 Estado de ingresos y gastos de una asociación civil.

Promoción Cívica Guanajuatense, A. C.						
Estado de posición financiera al 31 de diciembre de 200X						
RECURSOS				**OBLIGACIONES**		
Disponibles				A MENOS DE UN AÑO		
Efectivo en bancos			$xxx.xx	Documentos por pagar		$xxx.xx
Cuentas por cobrar:				Acreedores diversos		xxx.xx
Cuotas ordinarias de socios		xxx.xx		Total de obligaciones a		
Cuotas extraordinarias de socios		xxx.xx	xxx.xx	menos de un año		xxx.xx
				A MÁS DE UN AÑO		
Suma de recursos disponibles			$xxx.xx	Préstamo hipotecario		xxx.xx
Inmuebles y equipo				**Total de obligaciones**		$xxx.xx
Terrenos		$xxx.xx		Patrimonio		
Edificios	$xxx.xx			Fondo general	$xxx.xx	
– Depreciación acumulada	$xxx.xx	xxx.xx	xxx.xx	Excedente de ingresos sobre gastos de ejercicios anteriores	xxx.xx	
Muebles y equipo	$xxx.xx					
– Depreciación acumulada	xxx.xx	xxx.xx	xxx.xx	Excedente de ingresos sobre gastos presente ejercicio	xxx.xx	xxx.xx
INVERSIONES						
Inversiones en valores de renta fija			xxx.xx			
Total de recursos			$xxx.xx	**Total de obligaciones y patrimonio**		$xxx.xx

Figura 15.3 Estado de posición financiera de una asociación civil.

RESUMEN

Una sociedad civil es un conjunto de personas que se obligan mutuamente a combinar sus recursos para la realización de un fin común, de carácter preponderantemente económico sin que constituya una especulación comercial.

El contrato de sociedad civil debe contener:

- Los nombres y apellidos de los otorgantes.
- La razón social.
- El objeto de la sociedad.
- El importe del capital social y la aportación con que cada socio debe contribuir.

Las causas de disolución pueden ser:

- Por consentimiento unánime de los socios.
- Al consumirse el término fijado en el contrato social.
- Al completar el fin social o por volverse imposible la consecución del objeto de la sociedad.
- Por la muerte del socio industrial, siempre que su industria haya dado nacimiento a la sociedad.

- Por la muerte o incapacidad de socios que tengan responsabilidad ilimitada de los compromisos sociales, salvo si en la escritura pública se haya pactado que los sobrevivientes o herederos continúen.
- Por resolución judicial.

Se consideran personas morales no contribuyentes las instituciones de asistencia o beneficencia, sociales o asociaciones civiles autorizadas para recibir donativos.

Las obligaciones de las personas morales no contribuyentes se mencionan en el artículo 101 de la LISR.

El director general y la asamblea social es el organismo supremo de toda sociedad civil.

Los ingresos de las sociedades civiles provienen de honorarios por consultoría, por asesoría, por servicios administrativos, etcétera.

Los egresos se clasifican en los siguientes grupos:

- Costos directos.
- Gastos generales.
- Gastos de promoción.
- Gastos financieros.
- Productos financieros.

Una asociación civil:

> …se da cuando varios individuos convienen en reunirse para realizar un fin común que no esté prohibido por la Ley y que no tenga carácter preponderantemente económico.

Para que las personas morales sean consideradas como no contribuyentes como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles, deben sujetarse a lo dispuesto en el artículo 95 de la LISR.

Los ingresos de estas asociaciones proceden de cuotas o donativos. Su estructura básica está constituida por un consejo directivo formado por presidente, secretario, tesorero y varios vocales. El consejo tendrá bajo sus órdenes al personal administrativo que lo apoyará. Las cuotas pueden ser únicas o periódicas.

Los donativos pueden recibirse de los socios o de personas físicas o morales ajenas a la sociedad pudiendo ser en forma de bienes, derechos o efectivo, y se clasifican como:

- Simples.
- Condicionados.
- Rendimiento por inversiones, premios, rifas, loterías, venta de publicaciones y ediciones, venta de suscripciones o revistas, realización de estudios especiales o inversiones, venta de valores, venta de activos, etcétera.

El control de los ingresos se llevará a cabo por medio de recibos impresos, con número y letra, periodo y la firma del administrador.

Los egresos son los que se requieren para los fines propuestos en los estatutos y se pueden clasificar en los siguientes:

- Gastos generales, como sueldos y prestaciones al personal, rentas, servicios, papelería, mantenimiento de oficinas, etcétera.

- Gastos específicos, como los relacionados con actividades culturales, deportivas, sociales, cívicas, etc., que representan el costo de cumplir con el objetivo de la asociación. Estos gastos podrían equipararse con el costo de ventas en una empresa comercial.
- Otros gastos, que son los ajenos a la actividad principal de la asociación. El castigo por cuotas no cubiertas o canceladas debe ir en este rubro.

El sistema contable dependerá de la política que se adopte respecto a la utilización de los recursos. Si éstos se destinan al cumplimiento de fines específicos, se utilizará la contabilidad con base en efectivo; pero si tienen un fin común, se empleará la contabilidad con base en devengado.

PREGUNTAS DE REPASO

1. Define el concepto de sociedad civil.
2. Señala el contenido mínimo del contrato de sociedad de acuerdo con el Código Civil.
3. ¿Cómo es la responsabilidad de los socios que administran frente a sus obligaciones sociales?
4. Señala la obligatoriedad de las personas morales no contribuyentes que indica la Ley del Impuesto sobre la Renta.
5. ¿Cómo se maneja la contabilidad de las sociedades civiles de acuerdo con el Reglamento del Código Fiscal de la Federación?
6. ¿Cuál es la principal fuente de ingresos de las sociedades civiles?
7. En caso de la disolución y liquidación de las sociedades civiles, ¿de qué son responsables los socios frente a terceros?
8. ¿Tienen un fin preponderantemente económico las asociaciones civiles?
9. ¿Causan IVA las asociaciones que no queden comprendidas dentro del artículo 15 de la LIVA?
10. ¿De dónde proceden los principales ingresos de las asociaciones civiles?
11. ¿En qué casos se utiliza la contabilidad con base en efectivo y en qué otros casos con base en devengado?

PROBLEMAS

Resuelve el siguiente problema:

X, Y y Z, S. C., Contadores Públicos, tuvieron durante el periodo los siguientes egresos, que fueron cubiertos con cheques.

Gastos de viaje	$100.00
Atención a clientes	110.00
Anticipos al personal	1 000.00
Pago de intereses	300.00
Abono de préstamo bancario	1 500.00
Pago de honorarios	1 000.00
Pago de Seguro Social	300.00
Pago de renta de oficinas	600.00
Pago de renta de computadoras	350.00
Gastos de biblioteca	250.00
Aportación al Infonavit	400.00
Gastos de viaje	850.00

Nota: Considera un saldo en la chequera de $10 000.00.

Además, para fines de cierre del periodo se consideraron los siguientes ajustes:

- Depreciación del equipo de transporte por $5 000.00.
- Amortización de los seguros por $850.00 y estimación de cuentas incobrables 3% del saldo de la cuenta de clientes cobro anual, y 2% de la cuenta de clientes-igualas ($1 200.00) de ambas.

Con los datos anteriores:

1. Identifica los conceptos que constituyen costos directos a la actividad del despacho.
2. Identifica los conceptos de gastos generales.
3. Señala si la contabilidad del despacho se basa en el efectivo o en devengado.

CAPÍTULO

16

Asociación en participación

Objetivo general

Que el alumno conozca el aspecto legal y contable de las asociaciones en participación.

Objetivos específicos

Al terminar este capítulo, el alumno será capaz de:

» Distinguir entre una sociedad mercantil y una asociación en participación.
» Mencionar las obligaciones y derechos del asociante y de los asociados.
» Utilizar adecuadamente las cuentas de orden para el registro de las operaciones de la asociación en participación cuando se registran en los libros del asociante.
» Describir las obligaciones fiscales de la asociación en participación.
» Acumular la utilidad generada por la asociación en participación a los ingresos de cada uno de los asociantes y asociados.

Aspecto legal

Concepto

Según el artículo 252 de la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM), la asociación en participación:

> …es un contrato por el cual una persona concede a otras que le aporten bienes o servicios, una participación en las utilidades y en las pérdidas de una negociación mercantil o de una o varias operaciones de comercio.

La asociación en participación no tiene personalidad jurídica ni razón social o denominación.

De lo anterior se infiere que la asociación en participación es un contrato bilateral o plurilateral, y cuyas partes son el **asociante** y los **asociados**, que debe ser por escrito y no necesita protocolizarse ante notario, ni inscribirse en el Registro Público de Comercio.

Este tipo de asociación carece de nombre, domicilio, personalidad jurídica y los demás requisitos que poseen las sociedades mercantiles, ya que el asociante obra en nombre propio frente a terceros, por lo que no existe relación entre éstos y los asociados.

Por otra parte, el asociante responde ilimitadamente, por lo que los asociados sólo responderán hasta el monto de sus aportaciones. Salvo pacto en contrario, cuando haya utilidades, éstas se distribuirán en atención al importe del capital pagado.

Se hace notar que la muerte o inhabilitación de un asociado no implica la desaparición de la asociación.

La administración de la asociación puede llevarse a cabo por el asociante (gestor) o por uno o más asociados (gestores) que pueden realizar los actos de la asociación y rendirán cuentas en los términos que fije el contrato de asociación.

Por último, la disolución y la liquidación de la asociación en participación, salvo pacto en contrario, se regirán por las disposiciones aplicables a la sociedad en nombre colectivo, en cuanto no contravengan lo dispuesto para ellas en la ley.

Aspecto contable

La contabilidad de la asociación puede llevarse en los libros del asociante (gestor) o en los libros de los asociados (gestores), o bien, en libros especiales que se abran para la asociación.

Suponiendo que la contabilidad se lleva en los libros del asociante, a continuación se presenta un ejemplo.

EJEMPLO 1

La asociación en participación firma un contrato recibiendo el asociante $30 000.00 en mercancías, $5 000.00 en efectivo y un camión repartidor valuado en $150 000.00, con el propósito de efectuar operaciones de venta.

Posteriormente, el asociante vende el total de las mercancías en $65 000.00 y lleva a cabo los siguientes gastos en el primer año de su ejercicio: $6 000.00 por renta, $3 000.00 por sueldos y $5 000.00 por pago de impuestos.

El asociante remite a los asociados 50% de la utilidad obtenida y cobra el otro 50%. A continuación se presentan los registros:

–1–

Fondos de asociados	$5 000.00	
Almacén de asociados	30 000.00	
Equipo de reparto de asociados	150 000.00	
Asociados		$185 000.00
Según contrato de asociación en participación.		

–2–

Fondos de asociados	$65 000.00	
Venta de asociados		$65 000.00
Por las ventas a precio de venta.		

–3–

Costo de la venta de asociados	$30 000.00	
Almacén de asociados		$30 000.00
Por el costo de la mercancía vendida.		

–4–

Gastos de asociados	$14 000.00	
Renta		$6 000.00
Sueldos		3 000.00
Impuestos		5 000.00
Fondos de asociados		$14 000.00

–5–

Ventas de asociados	$65 000.00	
Costos de ventas de asociados		$30 000.00
Gastos de asociados		14 000.00
Utilidad en venta de asociados		21 000.00
Asiento para determinar el resultado de las operaciones del periodo.		

–6–

Utilidad en venta de asociados	$21 000.00	
Fondos de asociados		$30 000.00
50% para asociados y 50% para asociante.		

–7–

Caja	$10 500.00	
Utilidad en participación		$10 500.00
Por 50% obtenido en las operaciones en participación.		

Por estar registrando las operaciones de la asociación en participación en los libros del asociante todas las cuentas son de orden, excepto las registradas en el asiento 7, dado que es la utilidad que debe incorporarse a los resultados de sus operaciones normales.

Aspecto fiscal

El artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta dice:

> Cuando en esta Ley se haga mención a persona moral, se entienden comprendidas, entre otras, […] y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.

De este modo podemos decir que se le debe dar el tratamiento que se les da a las personas morales.

Impuesto al Valor Agregado

De acuerdo con este régimen, las asociaciones en participación, por conducto del asociante, deberán cumplir con todas las obligaciones que prevé la Ley del IVA, como:

- Facturar el impuesto respectivo por las operaciones realizadas cuando lo solicite el consumidor.
- Presentar las declaraciones correspondientes.
- Efectuar enteros.
- Expedir los comprobantes correspondientes.

Es conveniente mencionar que los asociados responderán por el incumplimiento de las obligaciones que por su cuenta deba cumplir el asociante.

EJEMPLO 7

Los señores Ángel de la Cruz, Francisco Ramírez y Luis Miguel Rangel integran una asociación en participación bajo los siguientes supuestos:

1. El señor Ángel de la Cruz es el asociante.
2. Los señores Francisco Ramírez y Luis Miguel Rangel son los asociados.
3. Los integrantes de la A. en P. tienen otros ingresos y se encuentran ubicados en diferentes capítulos de la LISR y son los siguientes:
   - Ángel de la Cruz tiene un sueldo anual de $15 000.00
   - Francisco Ramírez percibe por concepto de honorarios anuales $18 000.00
   - Luis Miguel Rangel es arrendatario y percibe ingresos por $20 000.00
4. El ejercicio fiscal del asociante y los asociados corresponden al año de calendario.
5. En el contrato de asociación en participación se establece que tanto las utilidades como las pérdidas se fijaron o dividieron en tres partes iguales.

Supongamos que los resultados de la asociación en participación durante el año de 200X hubiesen sido los siguientes:

	Ingresos acumulables	$13 500.00
menos	*Deducciones autorizadas*	6 000.00
	Deducción, artículo 51	1 000.00
	Utilidad fiscal	$6 500.00

Cálculo del impuesto anual de la A. en P., $6 500.00 × 34% ISR = $2 210.00.
Determinación de la participación que corresponde a cada uno de los integrantes de la A. en P.
Determinación de la participación = Utilidad fiscal/número de integrantes = $6 500.00/3 = $2 166.66 cada uno.

Cálculo anual:
Los integrantes de la A. en P., efectuarán el pago anual considerando su participación y otros ingresos acumulables.

	Ángel de la Cruz (sueldos)	$15 000.00
más:	Participación en la utilidad de la A. en P.	2 166.66
	Total de ingresos acumulables	$17 166.66

	Francisco Ramírez (honorarios)	$18 000.00
más:	Participación en la utilidad de la A. en P.	2 166.66
	Total de ingresos acumulables	$20 166.66

	Luis Miguel Rangel (arrendamiento anual)	$20 000.00
más:	Participación en la utilidad de la A. en P.	2 166.66
	Total de ingresos acumulables	$22 166.66

Cada uno de ellos podrá disminuir de su ISR causado anual la parte proporcional del impuesto enterado por el asociante y que fue de $736.66 = (2 210.00/3).

RESUMEN

Una asociación en participación es un contrato por el cual una persona concede a otras que le aporten bienes o servicios, una participación en las utilidades y en las pérdidas de una negociación mercantil, o de una o varias operaciones de comercio.

La contabilidad de la asociación puede llevarse en los libros del asociante o gestor, o puede realizarse en los libros de los asociados o gestores; o en los libros especiales que se abran para la asociación.

Cuando dos o más contribuyentes celebren un contrato de asociación en participación, el asociante es quien cumplirá las obligaciones señaladas en esta ley; incluso la de efectuar pagos provisionales por sí y por cuenta de los asociados.

Las obligaciones que prevé la Ley del Impuesto al Valor Agregado son:

- Facturar el impuesto respectivo por las operaciones realizadas cuando lo solicite el consumidor.

- Presentar las declaraciones correspondientes.
- Efectuar enteros.
- Expedir los comprobantes correspondientes.

Los asociados responderán por el incumplimiento de las obligaciones que por su cuenta debe cumplir el asociante.

PREGUNTAS DE REPASO

1. De acuerdo con el artículo 252 de la LGSM, ¿cómo se define la asociación en participación?
2. ¿Qué responsabilidad adquiere el asociante respecto de las obligaciones con terceros?
3. En caso de disolución y liquidación de la asociación en participación, los ordenamientos aplicables a otro tipo de sociedad le son aplicables a ésta; ¿a cuál sociedad mercantil se asemeja?
4. Si la contabilidad se lleva en los libros del asociante, ¿qué tipo de cuentas se usan para el registro de las operaciones de la asociación en participación?
5. ¿La asociación en participación deberá cumplir con todas las obligaciones que prevé la Ley del IVA?
6. ¿La asociación en participación tiene personalidad jurídica semejante a las sociedades?
7. ¿Existe bajo un nombre o una denominación?
8. Si existen utilidades derivadas de las operaciones de la A. en P., ¿cómo se distribuyen entre asociados y asociante?
9. ¿El asociante sólo responde por el monto de su aportación?
10. ¿La asociación en participación desaparece por la muerte de un asociado?

PROBLEMAS

Resuelve el siguiente problema:

Una vez firmado el contrato de una A. en P., el asociante recibe $50 000.00 en mercancías, mobiliario y equipo de oficina valuados en $10 000.00, un edificio con valor de $150 000.00 y una camioneta valuada en $120 000.00 para que se efectúen las operaciones de venta.

Durante el periodo, el asociante vende el total de las mercancías en $75 000.00 y efectúa los siguientes gastos: renta, $8 000.00; sueldos, $4 500.00; energía eléctrica, $1 000.00; pago de impuestos, $2 800.00; papelería y útiles de escritorio, $1 900.00.

El asociante remite a los asociados 50% de la utilidad obtenida y cobra el otro 50%.

Se pide:

Considerar que está en los libros del asociante el registro de todas las operaciones anteriores y determinar la supuesta utilidad de asociante y asociados, dando entrada a la parte que corresponde al asociante.

CAPÍTULO

17

Asociaciones religiosas

Objetivo general

Que el alumno conozca el aspecto legal y contable de las asociaciones religiosas.

Objetivos específicos

Al terminar este capítulo, el alumno será capaz de:

» Distinguir entre una sociedad mercantil y una asociación religiosa.
» Conocer las obligaciones legales de las asociaciones religiosas.
» Registrar contablemente los ingresos y egresos de las asociaciones religiosas.
» Elaborar la información financiera de las asociaciones religiosas.

Aspecto legal

La Ley de Asociaciones Religiosas y Culto Público señala en su artículo 1o:

> La presente Ley, fundada en el principio histórico de la separación del Estado y las Iglesias, así como en la libertad de creencias religiosas, es reglamentaria de las disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en materia de asociaciones, agrupaciones religiosas, iglesias y culto público. Sus normas son de orden público y de observancia general en el territorio nacional.
> Las convicciones religiosas no eximen en ningún caso del cumplimiento de las leyes del país. Nadie podrá alegar motivos religiosos para evadir las responsabilidades y obligaciones prescritas en las leyes.

Asimismo dicha ley menciona, en su artículo 4o., que los actos del estado civil de las personas son de exclusiva competencia de las autoridades en los términos que establezcan las leyes, y tendrán la fuerza y la validez que éstas les atribuyen.

La simple promesa de decir verdad y de cumplir las obligaciones que se contraen sujeta a quien la hace, en caso de que faltare a ella, a las sanciones que con tal motivo establece la ley.

Naturaleza, constitución y funcionamiento

De acuerdo con el artículo 6o., de la mencionada ley, las iglesias y las agrupaciones religiosas tendrán personalidad jurídica como asociaciones religiosas cuando obtengan su correspondiente registro constitutivo ante la Secretaría de Gobernación, en los términos de esta ley.

Las asociaciones religiosas se regirán internamente por sus propios estatutos, los cuales contendrán las bases fundamentales de su doctrina o cuerpo de creencias religiosas, y determinarán tanto a sus representantes como a los de las entidades y divisiones internas que, en su caso, a ellas pertenezcan. Dichas entidades y divisiones pueden corresponder a ámbitos regionales o a otras formas de organización autónoma dentro de las propias asociaciones, según convenga a su estructura y finalidades, y podrán gozar igualmente de personalidad jurídica en los términos de esta ley.

Los solicitantes del registro constitutivo de una asociación religiosa deberán acreditar que la iglesia o la agrupación se ha ocupado debidamente de la observancia, práctica, propagación o instrucción de una doctrina religiosa o de un género de creencias religiosas; que ha realizado actividades religiosas por un mínimo de cinco años dentro de la República Mexicana; que cuenta con notorio arraigo entre la población y tiene su domicilio en la República; que aporta bienes suficientes para cumplir su objetivo; y que cuenta con estatutos y cumple con lo dispuesto en las fracciones I y II del artículo 27 de la Constitución.

El artículo 8o., menciona que las asociaciones religiosas deberán:

I. Sujetarse siempre a la Constitución y a las leyes que de ella emanan, y respetar las instituciones del país, y
II. Abstenerse de perseguir fines de lucro o preponderantemente económicos.

Las asociaciones religiosas tendrán derecho, en los términos de esta ley y su reglamento, a lo siguiente:

I. Identificarse mediante una denominación exclusiva;
II. Organizarse libremente en sus estructuras internas y adoptar los estatutos o normas que rijan su sistema de autoridad y funcionamiento, incluyendo la formación y designación de sus ministros;

III. Realizar actos de culto público religioso, así como propagar su doctrina, siempre que no se contravengan las normas y previsiones de éste y demás ordenamientos aplicables;
IV. Celebrar todo tipo de actos jurídicos para el cumplimiento de su objeto, siendo lícitos y siempre que no persigan fines de lucro;
V. Participar por sí o asociadas con personas físicas o morales en la constitución, administración, sostenimiento y funcionamiento de instituciones de asistencia privada, planteles educativos e instituciones de salud, siempre que no persigan fines de lucro y sujetándose, además de la presente, a las leyes que regulan esas materias;
VI. Usar en forma exclusiva, para fines religiosos, bienes propiedad de la nación, en los términos que dicte el reglamento respectivo; y,
VII. Disfrutar de los demás derechos que les confieren ésta y las demás leyes.

El artículo 11 de la Ley de Asociaciones Religiosas y Culto Público menciona:

> Para los efectos del registro a que se refiere esta Ley, son asociados de una asociación religiosa los mayores de edad que ostenten dicho carácter conforme a los estatutos de la misma.
> Los representantes de las asociaciones religiosas deberán ser mexicanos y mayores de edad y acreditarse con dicho carácter ante las autoridades correspondientes.

En el capítulo tercero de la mencionada ley, específicamente en el artículo 16, se expresa que las asociaciones religiosas constituidas conforme a la presente ley podrán tener un patrimonio propio que les permita cumplir su objetivo. Dicho patrimonio, constituido por todos los bienes que bajo cualquier título adquieran, posean o administren, será exclusivamente el indispensable para cumplir con los fines que se hayan propuesto.

Las asociaciones religiosas y los ministros de culto no podrán poseer o administrar, por sí o por interpósita persona, concesiones para la explotación de estaciones de radio, televisión o cualquier tipo de telecomunicación, ni adquirir, poseer o administrar cualquiera de los medios de comunicación masiva. Se excluyen de la presente prohibición las publicaciones impresas de carácter religioso.

Las asociaciones religiosas en liquidación podrán transmitir sus bienes, por cualquier título, a otras asociaciones religiosas. En caso de que la liquidación se realice como consecuencia de la imposición de alguna de las sanciones previstas en el artículo 32 de esta ley, los bienes de las asociaciones religiosas que se liquiden pasarán a la asistencia pública. Los bienes nacionales que estuvieren en posesión de las asociaciones regresarán, desde luego, al pleno dominio público de la nación.

El artículo 8o., del Reglamento de la Ley de Asociaciones Religiosas y Culto Público a la letra dice:

> La solicitud de registro constitutivo como asociación religiosa deberá contener:
>
> I. Propuesta de denominación, que en ningún caso podrá ser igual a la de ninguna asociación religiosa registrada en términos de Ley;
> II. Domicilio que tendrá la asociación religiosa, el cual deberá estar dentro del territorio nacional;
> III. Relación de los bienes inmuebles que en su caso utiliza, posee o administra, así como los que pretendan aportar para integrar su patrimonio como asociación religiosa, en términos del artículo séptimo transitorio de la Ley.
> Para el caso de bienes propiedad de la nación, se deberá informar denominación, ubicación, uso al que está destinado y nombre del responsable del inmueble, así como la manifestación bajo protesta de decir verdad, si existe conflicto en cuanto a su uso o posesión;

IV. Los estatutos que regirán a la asociación religiosa en términos del artículo 14 del presente Reglamento y demás disposiciones aplicables de la Ley;
V. Las pruebas que acrediten que la Iglesia, o agrupación religiosa de que se trate, cuenta con notorio arraigo entre la población, como testimoniales o documentales expedidas por las autoridades competentes, así como el correspondiente comprobante del aviso a que se refiere el artículo 26 del presente Reglamento, entre otras pruebas.
Para efectos de la Ley y el presente Reglamento, se entenderá por notorio arraigo la práctica ininterrumpida de una doctrina, cuerpo de creencias o actividades de carácter religioso por un grupo de personas, en algún inmueble que bajo cualquier título utilice, posea o administre, en el cual sus miembros se hayan venido reuniendo regularmente para celebrar actos de culto público por un mínimo de cinco años anteriores a la presentación de la respectiva solicitud de registro.
Por lo que se refiere al notorio arraigo, no serán tomadas en cuenta las actividades que realicen aquellas entidades o agrupaciones relacionadas con el estudio y experimentación de fenómenos psíquicos o parapsicológicos, la práctica del esoterismo, así como la difusión exclusiva de valores humanísticos o culturales u otros fines que sean diferentes a los religiosos;
VI. Relación de representantes de asociados, en su caso. Tratándose de representantes, se deberá presentar copia de identificación oficial u otro documento idóneo que acredite su nacionalidad y edad.
Para efectos de las estructuras internas de las asociaciones religiosas, son asociados a quienes éstas les confieran ese carácter, conforme a los estatutos de las mismas. Dichas personas deberán ser mayores de edad;
VII. Dos ejemplares del escrito con firmas autógrafas de las personas señaladas en la fracción anterior, donde se solicite a la Secretaría de Relaciones Exteriores la celebración del convenio a que se refiere la fracción I del artículo 27 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y
VIII. Señalar, en su caso, a las personas autorizadas para oír y recibir todo tipo de notificaciones.

La Dirección General de Asociaciones Religiosas, dependiente de la Subsecretaría de Población, Migración y Asuntos Religiosos, una vez integrada debidamente la solicitud de registro constitutivo, mandará publicar un extracto de dicha solicitud en el *Diario Oficial de la Federación*.

Organización interna

El artículo 13 del Reglamento de la Ley de Asociaciones Religiosas y Culto Público indica:

> Para efectos de organización y actualización de los registros de las asociaciones religiosas, éstas deberán proporcionar a la Dirección General los datos y documentos siguientes:
> I. Nombre de las personas que integran sus órganos de dirección o de administración, en su caso, y
> II. Relación de las personas a quienes confieran el carácter de ministro de culto, en la que se especificará su nacionalidad y edad, anexando copia del documento oficial que las acredite. En caso de ser extranjeros, se estará a lo previsto en el artículo 18 del presente Reglamento.

Los estatutos de las asociaciones religiosas deberán contener, de acuerdo con el artículo 14, lo siguiente:

> I. Denominación y domicilio de la asociación religiosa de que se trate; II. Las bases fundamentales de su doctrina o cuerpo de creencias religiosas, mismas que podrán presentarse conjunta o separa-

damente a los estatutos; III. Su objeto; IV. Lo relativo a su sistema de autoridad y funcionamiento, las facultades de sus órganos de dirección, administración y representación, así como la vigencia de sus respectivos cargos; V. Los requisitos que se deben cubrir para ostentar el carácter de ministros de culto y el procedimiento para su designación, y VI. Lo que determinen en cuanto a los derechos y obligaciones de los representantes y de los asociados, en su caso.

Ingresos

Se consideran ingresos de las asociaciones religiosas, entre otros, las ofrendas, diezmos, primicias y donativos entregados por cualquier concepto relacionado con el desarrollo del objetivo previsto en sus estatutos.

En caso de que las personas morales a que se refiere el Título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) enajenen bienes distintos de su activo fijo o presten servicios a personas distintas de sus miembros, deberán determinar el impuesto que corresponda a la utilidad por los ingresos derivados de las actividades mencionadas, en los términos del Título II de la mencionada ley, a la tasa prevista en su artículo 10o., siempre que dichos ingresos excedan de 5% de los ingresos totales de la persona moral en el ejercicio de que se trate.

Régimen patrimonial

El patrimonio de las asociaciones religiosas se constituye por los bienes que bajo cualquier título adquieran, posean o administren, y que les permita cumplir con su objetivo. Asimismo, podrán adquirir los bienes inmuebles que resulten indispensables para cumplir con los fines propuestos en su objeto.

Corresponde sólo a las asociaciones religiosas el derecho a usar en forma exclusiva bienes propiedad de la Nación que se hayan destinado para fines religiosos antes del 29 de enero de 1992, de conformidad con lo previsto en el artículo 17 transitorio de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y fracción VI del artículo 9o., de la ley.

También corresponde a las asociaciones religiosas la administración de los templos o locales destinados al cumplimiento de su objeto, sea en uso, posesión o en propiedad.

Las asociaciones religiosas deberán solicitar a la autoridad responsable de la administración del patrimonio inmobiliario federal la expedición del certificado de derechos de uso correspondiente, respecto de los inmuebles propiedad de la nación destinados a fines religiosos, cuyo empleo se les haya otorgado en términos de los ordenamientos jurídicos aplicables, y en cuanto a las obligaciones de las asociaciones religiosas en materia de cuidado, conservación y restauración, así como en obras de construcción, reconstrucción o remodelación de dichos inmuebles, incluyendo los que tengan el carácter de monumentos históricos o artísticos.

Las asociaciones religiosas que bajo cualquier título pretendan adquirir en propiedad bienes inmuebles deberán informar lo siguiente:

I. Ubicación y características del inmueble;
II. Superficie, medidas y colindancias, y
III. Uso actual y al que será destinado. Además, se deberá manifestar bajo protesta de decir verdad si existe conflicto por el uso, posesión o propiedad de los inmuebles de que se trate.

La Dirección General tendrá 45 días naturales para resolver la declaratoria de procedencia, contados a partir de recibida la solicitud respectiva. En caso de que no se emita resolución, se

tendrá por aprobada ésta y deberá expedirse la certificación sobre la conclusión de dicho término a petición del interesado.

Las asociaciones religiosas deberán presentar ante la Dirección General, para su registro correspondiente, copia certificada del título que ampare la propiedad de los inmuebles adquiridos por ellas, a fin de dar cumplimiento a lo dispuesto en el último párrafo del artículo 17 de la ley. La autoridad deberá dar respuesta dentro de los 30 días hábiles siguientes.

En caso de que se enajenen los bienes inmuebles propiedad de las asociaciones religiosas, éstas deberán dar el aviso respectivo a la Dirección General en un plazo de 30 días hábiles, contados a partir de la fecha en que se hubiere realizado el acto jurídico correspondiente.

Las asociaciones o agrupaciones religiosas, iglesias, o quien abra un inmueble al culto público, deberán dar aviso a la Dirección General en un plazo no mayor a 30 días hábiles a partir de la fecha de su apertura, sin perjuicio de observar las disposiciones en materia de desarrollo urbano, uso de suelo, construcción y demás ordenamientos aplicables.

Una vez que se ha comentado la parte normativa de las asociaciones religiosas, se puede decir con toda precisión que mientras las sociedades mercantiles persiguen el lucro, las asociaciones lo tienen prohibido.

Registros contables

El Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF) indica que los sistemas y registros contables deberán llevarse por los contribuyentes mediante los instrumentos, recursos y sistemas de registro y procesamiento que mejor convengan a las características particulares de su actividad, pero en todo caso deberán satisfacer como mínimo los requisitos que permitan:

I. Identificar cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con la documentación comprobatoria, de tal forma que aquéllos puedan identificarse con las distintas contribuciones y tasas, incluyendo las actividades liberadas de pago por la ley.
II. Identificar las inversiones realizadas relacionándolas con la documentación comprobatoria, de tal forma que pueda precisarse la fecha de adquisición del bien o la fecha de efectuada la inversión, su descripción, el monto original de la inversión y el importe de la deducción anual.
III. Relacionar cada operación, acto o actividad con los saldos que den como resultado las cifras finales de las cuentas.
IV. Formular los estados de posición financiera.
V. Relacionar los estados de posición financiera con las cuentas de cada operación.
VI. Asegurar el registro total de operaciones, actos o actividades, y garantizar que se asienten correctamente mediante los sistemas de control y verificación internos necesarios.
VII. Identificar las contribuciones que se deben cancelar o devolver, en virtud de devoluciones que se reciban y descuentos o bonificaciones que se otorguen conforme a las disposiciones fiscales.
VIII. Comprobar el cumplimiento de los requisitos relativos al otorgamiento de estímulos fiscales.
IX. Identificar los bienes distinguiendo entre los bienes adquiridos, los enajenados, así como los destinados a la donación o, en su caso, a la destrucción.

El Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (RLISR), al citar a las personas morales a que se refiere el Título III de la ley, indica que se cumple con la obligación llevando el libro de ingresos, egresos y de registro de inversiones y deducciones. No obstante, es preferible utilizar la partida doble para tener un conocimiento más claro de las operaciones de las asociaciones reli-

giosas, que si bien no persiguen el lucro, es mejor tener siempre un control de los ingresos y gastos que efectúan los asociados.

Régimen fiscal

La LISR, en su artículo 95 fracción XVI, considera a las asociaciones religiosas como personas morales con fines no lucrativos; pero en caso de remanente distribuible, enterará como impuesto a su cargo el que resulte de imputar la tasa máxima sobre dicho remanente distribuible, para aplicarla al excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 177 de la LISR. En dicho caso se considerará como impuesto definitivo, debiendo efectuar el entero correspondiente a más tardar en febrero del año siguiente a aquel en que se dé el supuesto.

Las asociaciones religiosas también están obligadas a retener y enterar el impuesto a cargo de terceros, elaborando una declaración anual que se presentará a más tardar el 15 de febrero de cada año.

Por otra parte, la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), en su artículo 15, Prestaciones de servicios exentos de IVA, entre otras disposiciones establece lo siguiente:

> No se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios. […] los proporcionados a sus miembros como contraprestación normal por sus cuotas y siempre que los servicios que presten sean únicamente los relativos a los fines que le sean propios tratándose de […] *e*) Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines científicos, políticos, religiosos y culturales […]

La resolución 600-04-06-2012-54657 señala, entre otros, lo siguiente:

> INGRESOS EXENTOS. No pagarán el impuesto sobre la renta, por las cantidades que perciban por manutención, siempre que tales cantidades no excedan tres veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año. Quienes rebasen esta cantidad, pagarán el impuesto por el excedente.

Ingresos por los que sí se paga impuesto:

> …los ingresos que perciban de la enajenación de bienes, de intereses y de premios, en los términos de las disposiciones legales aplicables. Cuando enajenen bienes distintos de su activo fijo o presten servicios a personas distintas de sus miembros y siempre que los ingresos obtenidos por tales conceptos excedan 5% de sus ingresos derivados de las actividades mencionadas, en términos de lo dispuesto por el penúltimo párrafo del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
>
> Las asociaciones religiosas también están obligadas a presentar cada año su declaración anual informativa respecto de los ingresos obtenidos y los gastos efectuados en el ejercicio inmediato anterior vía internet, así como información sobre sueldos, salarios, conceptos asimilados y el subsidio para el empleo […] Las personas a quienes les hubiera efectuado retenciones del ISR y del IVA […] Información de las personas a las que les hubiera otorgado donativos durante el año cuando dichas personas cuenten con autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para recibir donativos deducibles del ISR. Si realiza operaciones gravadas para efectos del IVA, deberá reportar de manera mensual la información correspondiente sobre el pago, retención, acreditamiento y traslado del IVA […] Enterar de forma mensual las retenciones del ISR realizadas a sus trabajadores y asimilables a salarios, calcular el impuesto anual de cada una de estas personas y enterar la diferencia que resulte a cargo, a más tardar en febrero del siguiente año.
>
> En el caso de que las asociaciones religiosas no enajenen bienes, no tengan empleados y únicamente presten servicios a sus miembros, no tendrán a su cargo las obligaciones previstas anteriormente.

EJEMPLO CONTABLE

Considérese que la Iglesia del Carmen, A. R., después de haber llenado todos los requisitos legales a que está obligada, comienza sus registros con la siguiente lista de bienes:

Mobiliario y equipo para el templo	$138 000.00
Mobiliario y equipo de oficina	17 700.00
Equipo de informática	16 600.00
Equipo de reparto	93 000.00
Inmuebles (terreno y edificio)	960 000.00
TOTAL	$1 226 000.00

Durante enero de 200X se efectuaron las siguientes operaciones:

1. Se dio un donativo para el asilo de ancianos por $7 000.00.
2. Venta de libros y artículos religiosos por $1 400.00.
3. Notas de refacciones para el equipo de transporte por $840.00.
4. Notas por artículos para limpieza, que importaron $180.00.
5. Transferencias recibidas de la asociación religiosa matriz por $4 800.00.
6. Notas de gasolina y lubricantes por $4 000.00.
7. Pago de correo y paquetería: $560.00.
8. Cantidad entregada a cuenta de servicios de ebanistería: $3 040.00.
9. Diversos gastos efectuados con motivo de las festividades del mes: $14 860.00.
10. Recuperación de festividades del mes: $1 000.00.
11. Cuotas del Seguro Social determinadas en el mes: $626.00.
12. Celebración de servicios religiosos: $42 000.00, que se depositaron en el banco en cuenta de cheques.
13. Pagos por manutención de ministros del culto (correspondientes a tres ministros): $6 960.00, por lo que están exentos de impuestos.
14. Honorarios al contador por $2 760.00, de los cuales se retiene el impuesto respectivo de $414.00.
15. Pago de diversas notas por mantenimiento y conservación del templo: $2 700.00.
16. Pago del recibo de la luz: $860.00.
17. Cantidad recolectada en alcancías: $5 000.00.
18. Pago por arreglos florales: $1 040.00.
19. Pago por consumo de agua: $1 500.00.
20. La colecta por limosnas durante el mes ascendió a $2 400.00.
21. Sueldos y salarios cubiertos en el mes vía nómina: $6 800.00.
22. Compra de papelería del mes: $240.00.

Los asientos en el libro mayor se explican con esquemas "T".

Mobiliario y equipo para el templo	
1) 138 700	

Mobiliario y equipo de oficina	
1) 17 700	

Equipo de informática	
1) 16 600	

Equipo de reparto	
1) 93 600	

Inmuebles	
1) 960 000	

Patrimonio	
	1 226 000 (1

Ingresos por servicios religiosos	
	42 000 (2

Egresos por manutención de ministros	
3) 6 960	

Egresos por honorarios	
4) 2 760	

Impuestos por pagar	
	414 (4
	626 (23
	1 040

Mantenimiento y conservación	
5) 2 700	

Energía eléctrica	
6) 860	

Colecta de alcancías	
	5 000 (7

Arreglos florales	
8) 1 040	

Consumo de agua	
9) 1 500	

Ingresos por limosnas	
	2 400 (10

Sueldos y salarios	
11) 6 800	

Consumo de papelería	
12) 240	

Donativos	
13) 7 000	

Ingreso por venta de libros	
	1 400 (14

Mantenimiento de vehículos	
15) 840	

Aseo y limpieza	
16) 180	

Ingresos por transferencias	
	4 800 (17

Gasolina y lubricantes	
18) 4 000	

Correo y paquetería	
19) 560	

Deudores diversos	
20) 3 040	

Egresos por festejos religiosos	
21) 14 860	

Ingresos varios			
		1 000	(22

Cuotas IMSS			
23)	626		

BANCOS			
2)	42 000	6 960	(3
7)	5 000	2 346	(4
10)	2 400	2 700	(5
14)	1 400	860	(6
17)	4 800	1 040	(8
22)	1 000	1 500	(9
		6 800	(11
		240	(12
		7 000	(13
		840	(15
		180	(16
		4 000	(18
		560	(19
		3 040	(20
		14 860	(21
	56 600	52 926	
SD =		3 674	

De los registros anteriores resultan los estados financieros que se presentan a continuación.

Estados financieros

Las asociaciones religiosas, como cualquier ente económico no lucrativo, tendrán necesidad de información contable para conocer sus resultados de operación y posición financiera. A continuación se da un ejemplo de cómo podría ser la información contable:

Iglesia del Carmen, A. R.		
Estado de ingresos y egresos correspondiente a enero de 200X		
Ingresos:		
Servicios religiosos	$42 000.00	
Alcancías	5 000.00	
Limosnas	2 400.00	
Venta de libros y artículos religiosos	1 400.00	
Transferencias recibidas	4 800.00	
Varios	1 000.00	$ 56 600.00
Egresos:		
Sueldos y salarios	$6 800.00	
Honorarios	2 760.00	
Manutención ministros del culto	6 960.00	
Mantenimiento y conservación de edificios	2 700.00	
Arreglos florales	1 040.00	
Energía eléctrica	860.00	
Agua consumida	1 500.00	
Papelería	240.00	
Donativos	7 000.00	
Mantenimiento del equipo de transporte	840.00	
Artículos de limpieza	180.00	
Gasolina y combustibles	4 000.00	
Correo y paquetería	560.00	
Cuotas del seguro social	626.00	
Varios	14 860.00	$50 926.00
Remanente del ejercicio		$5 674.00

Elaboró *Autorizó*

_____ _____

Iglesia del Carmen, A. R.		
Estado de bienes y obligaciones al 31 de enero de 200X		
Bienes y derechos		
Efectivo en caja y bancos	$3 674.00	
Deudores diversos	3 040.00	
Inmuebles	960 000.00	
Mobiliario y equipo de culto	138 700.00	
Mobiliario y equipo de oficina	17 700.00	
Equipo de reparto	93 000.00	
Equipo de informática	16 600.00	$1 232 714.00
Deudas		
Impuestos por pagar	$1 040.00	
Patrimonio	$1 226 000.00	
Remanente del ejercicio	5 674.00	$1 232 714.00
		$1 232 714.00
Elaboró	*Autorizó*	

Nota: Si el remanente se distribuye entre los integrantes de la asociación religiosa, éstos se convertirán en contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta.

Si el remanente se reinvierte en alguna necesidad de la asociación, no causará impuesto.

Con lo anterior se demuestra que la contabilidad se puede aplicar a cualquier tipo de sociedad o asociación, ya sea que genere o no utilidades, y siempre será una herramienta confiable para la toma de decisiones.

PREGUNTAS DE REPASO

1. Indica los requisitos legales que deben cumplirse para obtener el registro de las asociaciones religiosas.
2. ¿Quiénes pueden formar una asociación religiosa?
3. ¿Ante qué autoridad debe solicitar el registro una asociación religiosa?
4. Indica qué tipo de impuestos están exentos en las asociaciones religiosas.
5. ¿Qué sucede con el remanente distribuible?
6. ¿Las asociaciones religiosas están sujetas al IVA?
7. ¿Qué tratamiento debe darse tratándose de inmuebles donados a las asociaciones religiosas?
8. ¿Difiere la contabilidad en cuanto a principios contables en una asociación religiosa?
9. ¿Están exentas las asociaciones religiosas de cumplir con las leyes del país?
10. ¿Cuándo adquiere personalidad jurídica una asociación religiosa?

APÉNDICE

Ejemplo de escritura constitutiva de una sociedad anónima

---------- NÚMERO 3039 TRES MIL TREINTA Y NUEVE ----------
---------- TOMO XXV VIGÉSIMO QUINTO ----------
---En la ciudad de Guanajuato, capital del Estado del mismo nombre, a los 3 días del mes de abril de 1991 mil novecientos noventa y uno, ante mí, Licenciado PASTORINO VACA AGUADO, Notario Público número 25 veinticinco, en ejercicio en este Partido Judicial, comparecieron los señores POMPONIO CANTÓN DEL CASTILLO, ANICETO BARROSO BARRÓN, RODONFLO PRIETO RUEDA, HERCULANO MORADO DEL MORAL Y CIRILA ALEGRÍA CIENFUEGOS, todos por su propio derecho y dijeron----------
Que vienen a formalizar la constitución de una sociedad Mercantil de tipo Anónima de Capital Variable, que se denominará "TAMAL EXPORT", Sociedad Anónima de Capital Variable, conforme a los siguientes antecedentes y subsecuentes cláusulas.------
----------A N T E C E D E N T E S ----------
---I. Manifiestan los comparecientes que de acuerdo a lo establecido en el artículo 5 de la Ley General de Sociedades Mercantiles a efecto de constituir la presente sociedad, obtuvieron de la Secretaría de Relaciones Exteriores el permiso correspondiente que doy fe tener a la vista y que a la letra cuyo original agrego al apéndice de mi protocolo bajo el número de este acto, documento del cual transcribo lo siguiente: "Al margen superior izquierdo obra un sello con el Escudo de Armas de la Nación que dice: ESTADOS UNIDOS MEXICANOS - SECRETARÍA DE RELACIONES EXTERIORES - EXPEDIENTE 9109013715. - FOLIO 22525.- En atención a la solicitud presentada por la C. PETRONILA PEDOLLA DE CORDEBRIO, esta Secretaría concede el permiso para que al constituir la persona moral solicitada se utilice la denominación TAMAL EXPORT.- Este permiso, quedará condicionado a que en la escritura constitutiva se inserte la cláusula de exclusión de extranjeros prevista en el Artículo 30 o el convenio que señala el Artículo 31, ambos del Reglamento de la Ley para Promover la Inversión Mexicana y Regular la Inversión Extranjera.- El Notario Público ante quien se protocolice este permiso, deberá dar aviso a la Secretaría de Relaciones Exteriores dentro de los 90 días hábiles a partir de la fecha de autorización de la escritura sobre el uso del permiso o, en su caso, del convenio sobre la renuncia a que se hace referencia en el párrafo que antecede.- Lo anterior se comunica con

fundamento en el artículo 27 Constitucional fracción I. 1 de su Ley Orgánica, 17 de la Ley para Promover la Inversión Mexicana y Regular la Inversión Extranjera y en los términos del artículo 28 fracción V de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.- Este permiso dejará de surtir efectos si no se hace uso del mismo dentro de los 90 noventa días hábiles siguientes a la fecha de su expedición.- Tlatelolco, D. F. a 27 de marzo de 1991.- SUFRAGIO EFECTIVO. NO REELECCIÓN - EL SUBDIRECTOR DE SOCIEDADES. LIC. AMADOR GUAPO BUENROSTRO.- Una firma ilegible.- P. A.

---1. Un sello con el Escudo de Armas de la Nación que dice:

ESTADOS UNIDOS MEXICANOS - SECRETARÍA DE RELACIONES EXTERIORES - DIRECCIÓN GENERAL DE ASUNTOS JURÍDICOS”.----------

ORDEN DE COBRO.- “HACIENDA - SHCP - DECLARACIÓN DE PAGO DE DERECHOS POR CERTIFICACIONES, REPOSICIONES, ETC.- Oficina Autorizada - Localidad - Municipio - Entidad Federativa -

TLATELOLCO D. F.- DATOS DE IDENTIFICACIÓN DEL CONTRIBUYENTE - Nombre, Denominación o Razón Social TAMAL EXPORT, S. A. DE C. V.- CONCEPTO - IMPORTE.- SERVICIOS CONSULARES.- PASAPORTE ORDINARIO.- PASAPORTE BECARIO/TRABAJADOR.- PASAPORTE OFICIAL.- REFRENDO.- PASAPORTE OFICIAL.- DOCUMENTO DE IDENTIDAD Y VIAJE.- LEGALIZACIONES.- VISAS.- OTROS.- SERVICIOS JURÍDICOS PERMISO CONFORME A LAS FRACCIONES I Y IV DEL ARTÍCULO 27 CONSTITUCIONAL.- CONST. DE SOC. $l00 000.00.- CARTA DE NATURALIZACIÓN.- ORDINARIA PRIVILEGIADA.- OTROS.- Con máquina registradora MAR-27-91 $l00 000.00.- Importe a pagar $100 000.00. - No. 1998728.-

---II. Conforme a la autorización emitida por la Secretaría de Relaciones Exteriores, en el permiso transcrito en el antecedente anterior, el suscrito Notario consignó la escritura constitutiva de la Sociedad, al tenor de las siguientes cláusulas que forman sus estatutos ----------

----------C L Á U S U L A S ----------

---------- CAPÍTULO PRIMERO ----------

---“DENOMINACIÓN, DOMICILIO, DURACIÓN Y OBJETO DE LA SOCIEDAD” ----------

---PRIMERA.- Los señores POMPONIO CANTÓN DEL CASTILLO, ANICETO BARROSO BARRÓN, RODONFLO PRIETO RUEDA, HERCULANO MORADO DEL MORAL Y CIRILA ALEGRÍA CIENFUEGOS, todos por su propio derecho constituyen una Sociedad Mercantil Anónima de Capital Variable de nacionalidad mexicana, que se regirá por las presentes cláusulas y en su defecto por la Ley General de Sociedades Mercantiles. ----------

---SEGUNDA.- La sociedad es mexicana por tener su domicilio en la República Mexicana y constituirse de acuerdo con las Leyes de los Estados Unidos Mexicanos.

---TERCERA.- La denominación de la sociedad será “TAMAL EXPORT” e irá siem-

pre seguida de las palabras Sociedad Anónima de Capital Variable o de las abreviaturas S. A. de C. V.
---CUARTA.- La sociedad es de nacionalidad mexicana, por lo que "Ninguna persona extranjera, física o moral, podrá tener participación social alguna o ser propietaria de acciones de la sociedad. Si por algún motivo, alguna de las personas mencionadas anteriormente, por cualquier evento llegare a adquirir una participación social o a ser propietaria de una o más acciones contraviniendo así lo establecido en el párrafo que antecede, se conviene desde ahora en que dicha adquisición será nula y, por tanto, cancelada y sin ningún valor la participación social de que se trate y los títulos que la representen, teniéndose por reducido el capital social en una cantidad igual al valor de la participación cancelada. Esta cláusula se insertará de conformidad con el permiso concedido por la Secretaría de Relaciones para la constitución de esta sociedad.- según oficio 09014114 cero nueve cero uno cuatro uno uno cuatro del 27 veintisiete de marzo de 1991 mil novecientos noventa y uno. ----------
---QUINTA.- La sociedad tendrá por objeto: 1.- Estudio, proyecto, dirección, administración y ejecución de todo tipo de obras de ingeniería y arquitectura pública y privada.
2.- Elaboración de estudios y proyectos relacionados con la construcción y la ejecución de obra civil.- 3.- Estudios de mecánica de suelos y control de calidad.- 4.- La compraventa, fabricación, comercialización e instalación de toda clase de materiales para la construcción y su acarreo.- 5.- Elaboración y cálculo de proyectos estructurales, elaboración de planos y proyectos arquitectónicos, de instalaciones eléctricas, así como la ejecución de dichas obras.- 6.- Prestación de servicios de excavación, perforación y movimiento de tierras.- 7.- La elaboración de planos, proyectos y ejecución de obras fluviales y perforación de pozos de todos tipos.- 8.- Ejecución de construcciones, incluyendo casas, carreteras y su pavimentación, puentes, obra minera y de urbanización, oleoductos y gasoductos y su mantenimiento, así como el estudio, proyectos y ejecución de instalaciones en general.- 9.- La proyección y planeación de plantas industriales y la ejecución de las obras para su construcción.- 10.- La ejecución de excavaciones y obras subterráneas, túneles, lumbreras así como casa de máquinas subterráneas.- 11.- La elaboración de planos y proyectos de obras subacuáticas y su ejecución.- 12.- La construcción de vías de comunicación en general.- 13.- La planeación, dirección y ejecución de demoliciones.- 14.- La planeación, dirección y ejecución de la construcción de plantas potabilizadoras o de tratamiento, y su mantenimiento.- 15.- Fabricación, comercialización e instalación de prefabricados de concreto y barro.- 16.- Acarreo y movimiento de materiales.- 17.- Arrendamiento y subarrendamiento de herramientas, maquinaria pesada y equipo relacionado con la industria de la construcción en general, perforación y movimiento de tierra.- 18.- Arrendamiento, subarrendamiento y adquisición por cualquier título de bienes muebles e inmuebles necesarios para la operación del negocio.- 19.- Compra, fabricación, renta, comisión, consignación, exportación de todo tipo de materiales para construcción y elementos

arquitectónicos y decorativos y todo aquello que sea necesario para el buen funcionamiento de la sociedad.- 20.- Celebración y participación en concursos, contratos y subcontratos, así como cualquier otra actividad relacionada con el objeto social.- 21.- Establecimiento de sucursales y bodegas en el interior del país y en el extranjero.- 22.- Realizar trámites, permisos de construcción, ante el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), Instituto Nacional de Antropología e Historia (INAH), Cámara Nacional de la Industria de la Construcción y otras dependencias federales, estatales, municipales, paraestatales, relacionadas en el objeto social.- 23.- La elaboración de avalúos y peritajes.- 24.- Promover, constituir, organizar, explotar y tomar participación en el patrimonio y capital de todo género de sociedades mercantiles, civiles, asociaciones o empresas industriales, de servicio o de cualquier otra índole, tanto nacionales como extranjeras, así como participar en su administración o liquidación.- 25.- Llevar a cabo por cuenta propia, o de terceros, servicios de transporte de todo tipo, previo el cumplimiento de los requisitos legales.- 26.- La prestación de servicios técnicos, consultivos y de asesoría, por cuenta propia o de terceros de toda índole.- 27.- La elaboración de estudios económicos y de planeación. 28.- La sociedad podrá hacer y practicar todos los demás actos de comercio a que pueda dedicarse legítimamente en los términos de Ley una sociedad mercantil mexicana. ----------

---SEXTA.- El domicilio de la sociedad es la ciudad de Guanajuato, Guanajuato, sin perjuicio de las agencias, dependencias o sucursales que pueda establecer la sociedad en cualquier otro lugar de la República o del extranjero o sin que por ello se entienda cambiado el domicilio que se consigna. ----------

---SÉPTIMA.- La duración de la sociedad será de 99 noventa y nueve años, que principiarán a partir de la fecha de firma de esta escritura constitutiva, dicho plazo es prorrogable a juicio de la asamblea de accionistas. ----------

---------- CAPÍTULO SEGUNDO ----------

---------- CAPITAL SOCIAL Y ACCIONES ----------

---OCTAVA.- El importe del capital social es variable, teniendo un mínimo fijo y un máximo ilimitado, el capital social mínimo es de $55 000 000.00 (CINCUENTA Y CINCO MILLONES DE PESOS 00/100 moneda nacional) íntegramente pagados y suscritos por los accionistas, divididos en 1100 mil cien acciones de $50 000.00 (CINCUENTA MIL PESOS 00/100 Moneda Nacional), cada una las cuales será común, liberada y nominativa. ----------

---NOVENA.- El capital en su parte variable podrá aumentarse o disminuirse sin más requisitos y sin más formalidades que un simple acuerdo de la Asamblea General Ordinaria de Accionistas, sin necesidad de protocolizarse ante Notario ni de inscribirse en el Registro Público. ----------

---DÉCIMA.- El capital mínimo fijo sin derecho a retiro podrá ser modificado por una asamblea general extraordinaria de accionistas, cuyos acuerdos se tomen conforme a lo dispuesto en estos estatutos. ----------

---DÉCIMA PRIMERA.- El capital social será susceptible de aumentarse, por aportaciones posteriores de los socios o por admisión de nuevos socios.----------
---DÉCIMA SEGUNDA.- El capital podrá disminuirse por retiro parcial o total de aportaciones, o por separación de socios, sin más formalidades que las señaladas en la cláusula novena, siempre y cuando no disminuya el capital mínimo fijado en las presentes cláusulas. Si la disminución del capital es menor del mínimo señalado en esta escritura, entonces deberá ser decretado por una Asamblea General Extraordinaria, de conformidad con los artículos noveno y 182 ciento ochenta y dos, fracción tercera de la Ley General de Sociedades Mercantiles. Pero en todo caso, nunca podrá disminuirse el capital a menos del mínimo establecido en el contrato social, todo aumento de capital en la parte fija deberá hacerse en Asamblea General Extraordinaria de Accionistas.
---DÉCIMA TERCERA.- La sociedad conservará en su poder los títulos de las acciones emitidas y no suscritas a fin de entregarse a medida que vaya realizándose la suscripción. ----------
---DÉCIMA CUARTA. La sociedad no podrá anunciar el capital cuyo aumento autorizado, sin hacer al mismo tiempo el anuncio del capital mínimo fijo. Cualesquiera personas que infrinjan lo aquí dispuesto serán responsables de los daños y perjuicios que se causen.----------
---DÉCIMA QUINTA.- El retiro parcial o total de aportaciones de un socio, deberá notificarse a la sociedad de manera fehaciente y no surtirá efectos sino hasta el fin del ejercicio anual de que se trate, si la notificación se hace antes del último trimestre de dicho ejercicio y hasta el final del ejercicio siguiente, si se hiciere después. ----------
---DÉCIMA SEXTA.- No podrá ejercitarse el derecho de separación cuando tenga como consecuencia reducir a menos del mínimo legal el capital social. ----------
---DÉCIMA SÉPTIMA.- Las acciones serán nominativas y las que representen el capital mínimo fijo sin derecho a retiro deberán estar íntegra y totalmente suscritas y pagadas en su totalidad.----------
---DÉCIMA OCTAVA.- La sociedad deberá llevar un libro de registro de acciones nominativas, en el que deberá inscribirse el nombre, la nacionalidad y el domicilio del accionista con la indicación del número de acciones que le pertenezcan, expresando los números, series, clases y demás particularidades. En el libro deberán inscribirse las enajenaciones de acciones que se lleven a cabo por cualquier acto, y se considerará como propietario de éstas a quien aparezca inscrito en el registro mencionado. --------
---DÉCIMA NOVENA.- Las acciones forman una serie única y confieren a sus tenedores iguales derechos y obligaciones, sin que los socios fundadores se reserven privilegio alguno. Las acciones emitidas que representen el aumento del capital social en su parte variable que haya sido aprobado, que no estén suscritas, las conservará la sociedad en su poder y las entregará conforme se vayan suscribiendo. ----------
---VIGÉSIMA.- Cada acción dará derecho a un voto en las Asambleas de Accionistas. ----------

---VIGÉSIMA PRIMERA.- Los títulos de las acciones deberán contener los requisitos que exige el artículo 125 ciento veinticinco de la Ley General de Sociedades Mercantiles y, además, la cláusula de exclusión de extranjeros que figuran en estas cláusulas y de acuerdo a lo establecido en el artículo 30 treinta de la Ley para Promover la Inversión Mexicana y Regular la Inversión Extranjera; y deberán expedirse firmadas por el Presidente del Consejo de Administración de la Sociedad y por otro de los Consejeros, o por el Administrador único, en su caso, dentro de un plazo que no excederá de un año contando a partir de la fecha de firma de esta escritura. ----------
---VIGÉSIMA SEGUNDA.- Mientras se expiden los títulos definitivos de las acciones, se expedirán a favor de los accionistas certificados provisionales de sus acciones, los cuales contendrán los mismos requisitos que los títulos definitivos y serán expedidos y firmados por los mismos Consejeros o por el Administrador Único, pero en todo caso serán nominativos. ----------
---VIGÉSIMA TERCERA.- Los títulos representativos de las acciones podrán amparar una o más acciones y llevarán adheridos cupones que se desprenderán contra el pago de dividendos que les correspondan, cupones que deberán ser nominativos y que conservará la sociedad, como recibo de las participaciones que a los accionistas correspondan en las utilidades. ----------
---VIGÉSIMA CUARTA.- Siempre que el capital social sea aumentado los accionistas gozarán de un derecho de preferencia, en proporción al número de sus acciones, para suscribir las acciones que representen el capital aumentado, debiendo ejercitar este derecho dentro de los quince días hábiles siguientes a la fecha de la publicación, en uno de los Diarios de mayor circulación del domicilio social de la sociedad, del acuerdo de la Asamblea que decrete el aumento del capital, en todo caso de aumento de capital, las acciones conferirán a sus tenedores iguales derechos y serán expedidas y firmadas en la forma y tiempo ya indicados y deberán estar íntegramente suscritas y pagadas.---------

----------CAPÍTULO TERCERO----------
---------- DE LAS ASAMBLEAS----------
---VIGÉSIMA QUINTA.- La Asamblea General de Accionistas es el Órgano Supremo de la Sociedad y sus resoluciones legalmente tomadas serán válidas y obligan a los accionistas presentes, a los ausentes y aún a los disidentes. ----------
---VIGÉSIMA SEXTA.- La Asamblea General de Accionistas será Ordinaria y Extraordinaria y podrá reunirse en cualquier tiempo.----------
---VIGÉSIMA SÉPTIMA.- No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, las Asambleas Generales Ordinarias de Accionistas deberán celebrarse por lo menos una vez al año, dentro de los cuatro meses siguientes a la terminación de cada ejercicio social.
---VIGÉSIMA OCTAVA.- La Asamblea General Ordinaria de Accionistas se ocupará de todos los asuntos que no estén reservados para la Asamblea Extraordinaria, y de los enumerados en el artículo 181 ciento ochenta y uno de la Ley General de Sociedades Mercantiles. ----------

---VIGÉSIMA NOVENA.- Las Asambleas Generales Extraordinarias de Accionistas se reunirán para tratar cualesquiera de los asuntos enumerados en el artículo 182 ciento ochenta y dos de la Ley General de Sociedades Mercantiles. ----------
---TRIGÉSIMA.- Las Asambleas serán convocadas en su caso por el Administrador Único o por el Presidente del Consejo de Administración, o por el o los comisarios, con excepción de lo dispuesto en los artículos ciento sesenta y seis fracción sexta, ciento ochenta y cuatro y ciento ochenta y cinco de la Ley General de Sociedades Mercantiles. ----------
---TRIGÉSIMA PRIMERA.- Para que una Asamblea General de Accionistas se considere legalmente instalada, deberá ser citada por medio de convocatoria, la que llevará inserta el Orden del Día, debidamente firmada por el Presidente y el Secretario del Consejo de Administración o por el Administrador Único, en su caso, y será publicada en uno de los periódicos de mayor circulación del domicilio de la sociedad mediante notificación personal a los accionistas, por medio de tarjeta abierta, a juicio del Presidente del Consejo de Administración o del Administrador Único, en su caso, cuando menos con quince días de anticipación a la fecha para la celebración de la Asamblea. ----------
---TRIGÉSIMA SEGUNDA.- Tratándose de primera convocatoria, para que una Asamblea General Ordinaria de Accionistas se considere reunida, deberá estar representada por lo menos la mitad del Capital Social y las resoluciones sólo serán válidas cuando se tomen por mayoría de los votos presentes. Para una Asamblea General Extraordinaria de Accionistas, deberán estar representadas por lo menos las tres cuartas partes del capital social y sus resoluciones se tomarán por el voto del número de acciones que representen por lo menos la mitad del capital social.----------
---TRIGÉSIMA TERCERA.- Si en la fecha fijada para la celebración de la Asamblea, ésta no pudiere celebrarse por falta de quórum, se publicará una segunda convocatoria en los mismos términos como si fuera la primera convocatoria, con expresión de esa circunstancia, siguiéndose el procedimiento marcado en la cláusula trigésima primera. Tratándose de Asamblea General Ordinaria de Accionistas, reunida en segunda convocatoria, la Asamblea resolverá sobre los asuntos indicados en el Orden del Día, cualesquiera que sea el número de acciones representadas. Tratándose de Asamblea Extraordinaria, reunida en segunda convocatoria, las decisiones se tomarán siempre por el voto favorable del número de acciones que representen por lo menos la mitad del capital social.----------
---TRIGÉSIMA CUARTA.- No será necesaria la convocatoria cuando en la Asamblea General de Accionistas se encuentren representadas todas las acciones que representen el capital social. ----------
---TRIGÉSIMA QUINTA.- Un mes antes de la celebración de la Asamblea General Ordinaria, en la cual se presente el informe financiero, el Administrador Único o en su caso el Presidente del Consejo de Administración deberá entregar el Órgano de Vigilancia, el Informe Financiero y demás documentos de la sociedad, a fin de que el

Órgano de Vigilancia formule un dictamen, mismo que con los documentos ya citados estará a disposición de los accionistas en las oficinas de la sociedad, cuando menos con un plazo de quince días de anticipación a la fecha de la celebración de la Asamblea, a fin de que los accionistas puedan examinarlos con entera libertad. ----------
---TRIGÉSIMA SEXTA.- Las Asambleas serán presididas en su caso por el Administrador Único o por el Presidente del Consejo de Administración y en ausencia de éstos por la persona que designe la propia Asamblea. La sociedad llevará un libro de actas de Asambleas, en el que se asentarán las actas de las Asambleas que se celebren debiendo quedar éstas autorizadas por la firma del Administrador Único o del Presidente del Consejo de Administración, de la persona que funja como Secretario de la propia Asamblea y por el comisario o comisarios de la sociedad, en su caso.

---------- CAPÍTULO CUARTO----------
---------- DE LA ADMINISTRACIÓN ----------
---TRIGÉSIMA SÉPTIMA.- La sociedad será regida y administrada, según lo resuelva la Asamblea de Accionistas, por un Administrador Único o por un Consejo de Administración. El Administrador Único o los Consejeros podrán ser o no accionistas de la sociedad; durarán en su cargo indefinidamente y hasta que haya otro nombramiento que los sustituya y el nuevo designado tome posesión de su cargo. También será la Asamblea General la que fije los emolumentos o el sueldo de los Consejeros o del Administrador Único.----------
---TRIGÉSIMA OCTAVA.- En su caso, el Consejo de Administración lo integrarán por lo menos tres consejeros. Celebrarán juntas cada vez que sean convocados por el Presidente, por el Secretario o por la mayoría de sus miembros y sus resoluciones se tomarán por mayoría de votos, correspondiendo un voto a cada consejero. Para que el Consejo de Administración funcione legalmente, deberá asistir por lo menos la mitad de sus miembros y sus resoluciones serán válidas cuando sean tomadas por mayoría de los presentes. En caso de empate, el Presidente del Consejo de Administración decidirá con voto de calidad. De todas las resoluciones del Consejo se levantará un acta en un libro que al efecto llevará la sociedad y será firmada por el Presidente y el Secretario del propio Consejo y en su defecto, por las personas que designe la Junta de Consejeros. -
---TRIGÉSIMA NOVENA.- El Consejo de Administración o el Administrador Único, en su caso, tendrán con respecto a los negocios sociales las más amplias facultades para pleitos y cobranzas, actos de administración y de riguroso dominio en los términos de los tres primeros párrafos del artículo 2064 dos mil sesenta y cuatro del Código Civil para el Estado de Guanajuato y su correlativo el 2554 dos mil quinientos cincuenta y cuatro del Código Civil para el Distrito Federal aplicable en toda la República.----------
---Enunciativa y no limitativamente podrán: a).- Representar a la sociedad con el uso de la firma social, en juicio o fuera de él y ante toda clase de autoridades y funcionarios de toda naturaleza, ya sea Civiles, Administrativas, Judiciales, Penales, del

Trabajo, Militares, Juntas de Conciliación y Arbitraje, ya sean Federales o Locales, Municipales, Organismos descentralizados; así como ante particulares, sociedades y corporaciones activas o pasivas de crédito; b).- Administrar los bienes o negocios de la sociedad; c).- Hacer la emisión de los títulos provisionales y de los definitivos de las acciones de la sociedad, fijando el número de acciones que represente cada título; d).- Celebrar, novar, modificar, rescindir o ampliar toda clase de contratos y convenios relacionados con los fines sociales; e).- Celebrar toda clase de contratos de riguroso dominio, adquirir, vender, gravar, y/o hipotecar los bienes sociales; f).- Presentar querellas criminales y otorgar perdón, inclusive recusar, interponer recursos, desistirse de acciones y procedimientos, aun del juicio de amparo, constituirse como coadyuvante del Ministerio Público en los procesos que se inicien y se sigan en contra de la sociedad, recibir pagos, hacer cesiones de bienes, transigir, comprometer en árbitros firmando las escrituras de compromiso, articular y absorber posiciones, hacer posturas, pujas y mejoras, pedir adjudicación de bienes, estipular procedimientos convencionales y en general cualquier acto por el que la Ley exija cláusulas especiales; g).- Comisionar a determinada o determinadas personas con amplias facultades en materia laboral, incluso para que en los términos del artículo 11 once, 692 seiscientos noventa y dos fracción segunda y 876 ochocientos setenta y seis de la Ley Federal del Trabajo, con todas las facultades generales y aun las que requieran cláusula especial; h).- Para nombrar y remover a los gerentes y demás funcionarios, asesores técnicos, empleados y obreros de la sociedad, y para delegar todo o parte de estas facultades en una o más personas, fijándoles a aquellas sus sueldos, emolumentos y atribuciones, así como establecer reglamentos internos de trabajo; i).- Para acordar el establecimiento dentro y fuera del país; j).- Para otorgar y firmar toda clase de documentos, públicos y privados y celebrar toda clase de contratos civiles o mercantiles a nombre de la sociedad, así como para otorgar y firmar títulos de crédito, como cheques, letras de cambio, pagarés y demás de esa naturaleza, en los términos del artículo noveno de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito; k).- Para solicitar créditos y financiamientos a favor de la Sociedad, así como para la celebración de toda clase de contratos comerciales y financieros; l).- Solamente en los casos en que sea necesario para la realización de alguna operación relacionada con el objeto social, podrá el Administrador Único o el Consejo de Administración, en su caso, otorgar fianza o avalar documentos mercantiles; m).- En general, ejecutar todo acto y tomar todo acuerdo sobre los asuntos que no estén reservados a la Asamblea de Accionistas; n).- Conferir poderes generales y especiales con las facultades mencionadas y revocar las sustituciones que hiciere.-------
---CUADRAGÉSIMA.- FACULTADES DEL PRESIDENTE DEL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN: El Presidente del Consejo de Administración será el representante legal de la sociedad y tendrá con respecto a los negocios sociales las más amplias facultades para pleitos y cobranzas y actos de administración en los términos de los dos primeros párrafos del artículo 2064 dos mil sesenta y cuatro del Código Civil para el Estado de Guanajuato y correlativo el 2554 dos mil quinientos cincuenta y cuatro

del Código Civil para el Distrito Federal, aplicable en toda la República Mexicana; por lo tanto, podrá ejercer las siguientes facultades sin que la enumeración que se expresa sea limitativa sino solamente enunciativa: a).- Llevar a cabo todas las resoluciones adoptadas por las Asambleas Generales o por el Consejo de Administración y vigilar que éstas sean debidamente cumplidas; b).- Utilizar la firma social; c).- Representar a la sociedad ante toda clase de autoridades ya sea federales, estatales o municipales y sus organismos descentralizados, ante personas físicas o morales, ante corporaciones, sociedades nacionales de crédito, celebrando toda clase de operaciones activas o pasivas de crédito; d).- Para administrar los bienes y negocios de la sociedad; e).- Para hacer la emisión de los títulos provisionales y de los definitivos de las acciones de la sociedad y suscribirlos conjuntamente con el Secretario y el Tesorero del Consejo de Administración, fijado el número de acciones que represente cada título; f).- Suscribir toda clase de títulos de crédito en los términos del artículo noveno de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito; g).- Presentar querellas criminales y otorgar perdón, inclusive recusar, interponer recursos, desistirse de acciones y procedimientos, aun del juicio de amparo, constituirse como coadyuvante del Ministerio Público en los procesos que inicien y se sigan en contra de la sociedad, recibir y hacer pagos, articular y absolver posiciones, hacer posturas, pujas y mejoras, pedir adjudicación de bienes, estipular procedimientos convencionales y en general cualquier acto por el que la Ley requiera cláusula o poder especial; h).- Comisionar a determinada o determinadas personas con amplias facultades en materia laboral, incluso en los términos del artículo 11 once, 692 seiscientos noventa y dos fracción segunda y 876 ochocientos setenta y seis de la Ley Federal del Trabajo, con todas las facultades generales y aun las especiales que requieran cláusulas especiales; i).- Para nombrar y remover a los Gerentes y demás funcionarios, asesores técnicos, empleados y obreros de la sociedad; j).- Para celebrar toda clase de contratos comerciales y financieros y acordar el establecimiento de filiales, sucursales, agencias y representaciones dentro y fuera del país; k).- Delegar en cualquier miembro del Consejo de Administración, funcionario, empleado de la sociedad u otra persona ajena a la sociedad, cualquiera de sus facultades, cuando lo juzgue necesario o conveniente y revocar las sustituciones que haga; l).- Las anteriores facultades podrán ser ampliadas, modificadas o limitadas por el Consejo de Administración o por la Asamblea de Accionistas.----------
---CUADRAGÉSIMA PRIMERA.- FACULTADES Y DERECHOS DEL SECRETARIO: a).- Asistir a todas las asambleas de accionistas y juntas del Consejo de Administración, preparar y firmar las actas y llevar para este fin los libros de actas y demás libros sociales respectivos, excepto de contabilidad, en la forma prevenida por la Ley y expedir copias certificadas de las actas para los usos que puedan necesitarse; b).- Tener bajo su custodia y archivar todos los documentos relacionados con las asambleas de accionistas y con las juntas del Consejo de Administración y c).- Formular, firmar y publicar las convocatorias y notificaciones para las asambleas generales de accionistas y las juntas del Consejo de Administración.

---Las facultades antes mencionadas podrán ser ampliadas o limitadas por el Consejo de Administración o por la Asamblea de Accionistas. ----------
---CUADRAGÉSIMA SEGUNDA.- DERECHOS Y OBLIGACIONES DEL TESORERO.- a).- Depositar todos los fondos de la sociedad únicamente en los lugares que para ese fin indique el Consejo de Administración; b).- Supervisar el depósito, empleo y cobro de los fondos, dinero, títulos de crédito y valores de la sociedad y ordenar su empleo en la forma que le sea indicada por el Consejo de Administración o por la asamblea para la realización de los objetos sociales; c).- Supervisar el mantenimiento de los libros de contabilidad y auxiliares exigidos por las leyes aplicables; y d).- Dirigir la formulación de los estados financieros periódicos y demás documentos comprobatorios y proporcionar a los accionistas, al Consejo de Administración y a los demás funcionarios correspondientes la información contable que le fuere solicitada; e).- Firmar conjuntamente con el Presidente y Secretario del Consejo de Administración los títulos provisionales y los definitivos de las acciones y las actas de las asambleas generales y del Consejo de Administración. ----------
---Las facultades antes mencionadas podrán ser limitadas o modificadas por el Consejo de Administración o por la asamblea de accionistas. ----------
---CUADRAGÉSIMA TERCERA.- La Asamblea General, el Consejo de Administración o el Administrador Único podrán designar uno o varios Gerentes y Subgerentes y al Director General, quienes tendrán las facultades y atributos que les señale el órgano que los designe. ----------
---CUADRAGÉSIMA CUARTA.- El Administrador Único o los miembros del Consejo de Administración, los Gerentes y Subgerentes y el Director General deberán garantizar su manejo, ya sea con fianza o con depósito, según lo resuelva en cada caso el órgano designante, lo cual nunca será menor al valor del importe de una acción que quedará en poder de la sociedad. ----------

----------CAPÍTULO QUINTO----------
---------- VIGILANCIA DE LA SOCIEDAD ----------
---CUADRAGÉSIMA QUINTA.- El Órgano de vigilancia de la sociedad estará compuesto por uno o varios Comisarios, quienes no podrán ser empleados de la sociedad, empleados de aquellas sociedades que sean accionistas de esta sociedad, por más de un veinticinco por ciento del capital social; ni los empleados de aquella sociedad de las que esta sociedad sea accionista en más de un cincuenta por ciento, ni los parientes consanguíneos de los administradores, en los términos del artículo ciento sesenta y cinco de la ley de la materia. En caso de que lo integren varios comisarios actuarán conjuntamente, tendrán todas las facultades y obligaciones que les otorgan los artículos ciento sesenta y seis al ciento setenta y uno de la Ley General de Sociedades Mercantiles, garantizarán su manejo en la misma forma que los Gerentes y Consejeros y serán designados por la Asamblea General, la que también fijará sus sueldos o emolumentos; durarán en su encargo indefinidamente y hasta que la propia Asamblea los remueva. ----------

---CUADRAGÉSIMA SEXTA.- Las minorías que representen cuando menos el veinticinco por ciento del capital social podrán designar un Comisario, además de los designados por la Asamblea General de Accionistas. ----------

---------- CAPÍTULO SEXTO ----------
---------- DEL INFORME FINANCIERO ----------
---CUADRAGÉSIMA SÉPTIMA.- Anualmente se practicará un informe financiero que incluya por lo menos:----------
---a).- Un informe de los administradores sobre la marcha de la sociedad en el ejercicio, así como sobre las políticas seguidas por los administradores y, en su caso, sobre los principales proyectos existentes. ----------
---b).- Un informe en que se declaren y expliquen las principales políticas y criterios contables y de información financiera. ----------
---c).- Un estado que muestre la situación financiera de la sociedad a la fecha de cierre del ejercicio.----------
---d).- Un estado que muestre debidamente explicados y clasificados los resultados de la sociedad.----------
---e).- Un estado que muestre los cambios en las partidas que integran el patrimonio social, acaecidos durante el ejercicio. ----------
---f).- Las notas que sean necesarias para completar o aclarar la información que suministren los estados anteriores. ----------

---------- CAPÍTULO SÉPTIMO ----------
---------- DISTRIBUCIÓN DE UTILIDADES Y PÉRDIDAS ----------
---CUADRAGÉSIMA OCTAVA.- Las utilidades netas de la sociedad, que después de deducido el Impuesto sobre la Renta efectivamente arroje el Informe Financiero, serán distribuidas en la siguiente forma: ----------
---a).- Se destinará un cinco por ciento para formar o restituir la reserva legal, hasta un mínimo de la quinta parte del capital social.----------
---b).- Se separará la cantidad que acuerde la Asamblea para formar otras reservas que considere necesarias. ----------
---c).- Se separarán las cantidades necesarias para la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa. ----------
---d).- El resto se distribuirá o se aplicará en la forma en que lo resuelva la Asamblea de Accionistas. ----------

---------- CAPÍTULO OCTAVO ----------
--- DE LA SEPARACIÓN, RESCISIÓN Y DISOLUCIÓN DE LA SOCIEDAD ----
---CUADRAGÉSIMA NOVENA.- Podrá rescindirse respecto a un socio, pero sin disolverse la sociedad:----------
---a).- Porque un socio sea culpable de usar la firma o el capital social para negocios propios. ----------

---b).- Porque haya infringido este pacto social o las disposiciones legales que lo rigen.
---c).- Por actos fraudulentos o dolosos que un socio realice en contra de la sociedad.-
---QUINCUAGÉSIMA.- Tendrán derecho a separarse de la sociedad y a obtener el reembolso de sus acciones, el socio que solicite el retiro dentro de los quince días siguientes a la clausura de la Asamblea en la que se tomen cualesquiera de los siguientes acuerdos: a).- Cambiar el objeto de la sociedad; b).- Cambiar la nacionalidad de la sociedad; c).- Transformar la sociedad; d).- Fusionarla con otra sociedad; e).- Nombrar Administrador a persona extraña a la sociedad, siempre y cuando en todos estos casos el accionista haya votado en contra de los acuerdos tomados por la Asamblea General Extraordinaria de Accionistas.----------
---QUINCUAGÉSIMA PRIMERA.- La sociedad se disolverá: a) Por la expiración del plazo de duración de la sociedad; b) Por la imposibilidad de seguir realizando el objeto principal de la sociedad; c).- Por acuerdo de los socios que representen por lo menos las tres cuartas partes del capital social, que se tome en Asamblea General Extraordinaria de Accionistas; d).- Porque el número de accionistas llegue a ser menor de dos; e).- Por la pérdida de las dos terceras partes del capital social. ----------
---QUINCUAGÉSIMA SEGUNDA.- Disuelta la sociedad se pondrá en estado de liquidación y serán sus liquidadores los socios o personas extrañas a la sociedad, designadas por la Asamblea General que haya acordado su disolución; si fueren varios los liquidadores, deberán obrar conjuntamente como representantes legales de la liquidación y tendrán todas las facultades, atribuciones y obligaciones que les confiera la Asamblea, en la que se acuerde la disolución y las que expresamente señale la Ley a los liquidadores.----------
---QUINCUAGÉSIMA TERCERA.- En todo lo no previsto en las presentes cláusulas se aplicará supletoriamente la Ley General de Sociedades Mercantiles, el Código de Comercio y el derecho común. ----------

----------CLÁUSULAS TRANSITORIAS----------
---PRIMERA.- Los socios consideran la reunión que tienen para la firma de esta escritura como la primer asamblea general ordinaria de accionistas en la que toman los siguientes acuerdos: ----------
---I.- El capital de la sociedad queda distribuido de la siguiente forma:----------

ACCIONISTAS	ACCIONES	CAPITAL
POMPONIO CANTÓN DEL CASTILLO	880	$44 000 000.00
ANICETO BARROSO BARRÓN	66	3 300 000.00
RODONFLO PRIETO RUEDA	55	2 750 000.00
HERCULANO MORADO DEL MORAL	55	2 750 000.00
CIRILA ALEGRÍA CIENFUEGOS	44	2 200 000.00
T O T A L	1 100	55 000 000.00

---II.- Los accionistas acuerdan que el ejercicio social por el primer año será en forma irregular, contado a partir de la fecha de la presente escritura al 31 treinta y uno de diciembre de 1991 mil novecientos noventa y uno y los posteriores regulares del primero de enero al 31 treinta y uno de diciembre de cada año. ----------
---III.- Se acuerda que la sociedad sea Administrada por un Administrador Único, siendo designado para ejercer el cargo el señor POMPONIO CANTÓN DEL CASTILLO. ----------
---IV.- Se acuerda que como el Administrador Único será el representante de la sociedad, tendrá todas las facultades a que se refiere la cláusula trigésima novena, facultades que aquí se tienen por otorgadas y por íntegramente reproducidas como si se insertaran a la letra. ----------
---V.- Se designa como Comisario de la sociedad al señor HERCULANO MORADO DEL MORAL.----------
---VI.- Declaran los comparecientes que el Administrador Único y el Comisario antes designados aceptan sus cargos, protestando su fiel y leal desempeño y otorgaron las cauciones correspondientes para garantizar sus respectivas actuaciones y de que se encuentra en caja el total del capital social. ----------
---SEGUNDA.- Los comparecientes se someten a las leyes del Estado de Guanajuato y Tribunales competentes de este Partido Judicial. ----------
---TERCERA.- Los gastos, derechos y honorarios que por la presente escritura se causen o devenguen serán por cuenta de la sociedad. ----------
---GENERALES.- Por sus generales los comparecientes dijeron ser: el señor POMPONIO CANTÓN DEL CASTILLO, mexicano, mayor de edad, casado, arquitecto, originario y vecino de esta ciudad de Guanajuato, donde nació el 28 veintiocho de febrero de 1964 mil novecientos sesenta y cuatro, con domicilio de Cajitas sin número; el señor ANICETO BARROSO BARRÓN, mexicano, mayor de edad, casado, arquitecto, originario y vecino de Silao, Guanajuato, donde nació el 2 dos de octubre de 1965 mil novecientos sesenta y cinco, con domicilio en calle Pozos número 1000 mil, de paso por esta ciudad; el señor RODONFLO PRIETO RUEDA, mexicano, mayor de edad, arquitecto, soltero, originario y vecino de esta ciudad de Guanajuato, donde nació el 24 veinticuatro de mayo de 1967 mil novecientos sesenta y siete, con domicilio en Casuelas sin número; el señor HERCULANO MORADO DEL MORAL, mexicano, mayor de edad, casado, contador público, originario y vecino de Guanajuato, con domicilio en Callejón de las Ratas número 9 nueve, y la señora CIRILA ALEGRÍA CIENFUEGOS, mexicana, mayor de edad, casada, empleada, originaria y vecina de esta ciudad de Guanajuato, donde nació el 20 veinte de octubre de 1962 mil novecientos sesenta y dos, con domicilio en Callejón de los Novios sin número. ----------
---YO, EL NOTARIO, DOY FE Y CERTIFICO: a).- La veracidad del acto; b).- De que los comparecientes son mis conocidos personales, quienes tienen capacidad legal para contratar y obligarse, pues nada me consta en contrario; c).- Que me exhibieron el permiso que les otorgó la Secretaría de Relaciones Exteriores para constituir la pre-

sente sociedad, mismo que agrego al apéndice del presente instrumento y se encuentra transcrito con anterioridad; d).- Que les hice saber de conformidad con lo dispuesto por el tercer párrafo del artículo 27 veintisiete del Código Fiscal de la Federación que en un plazo de 30 treinta días siguientes a la firma de la presente escritura, deberán presentar solicitud de Inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes sobre la sociedad mercantil que constituyen por el presente instrumento; e).- De que les leí el contenido de la presente a los comparecientes, explicándoles su valor y efectos conforme a derecho, así como la necesidad de su inscripción en el Registro Público de la Propiedad, la firma de conformidad en unión del suscrito Notario.- DOY FE.- Cuatro firmas ilegibles.- Pomponio Cantón del Castillo.- firmado.- La firma ilegible del suscrito Notario y su sello de autorizar con el Escudo de Armas de la Nación que dice: ESTADOS UNIDOS MEXICANOS - LIC. PASTORINO VACA AGUADO.- Notario Público No. 25.- Guanajuato, Gto. ----------
---AUTORIZACIÓN.- El 5 cinco de abril de 1994 mil novecientos noventa y cuatro autorizo la escritura que antecede, por haberme exhibido una copia de la solicitud del Registro Federal de Contribuyentes de la persona moral que se constituye en este acto, en la que aparece un sello que dice: ----------
HACIENDA - SHCP.- O. F. H.- 077-00-ABR. 5 1991 - No. de Estación 02 - No. DE OPERACIÓN 5073, al que le correspondió la clave del Registro Federal de Contribuyentes CES-910403DRA, agrego una copia fotostática de la solicitud al apéndice de mi protocolo bajo el número de este acto, además la presente operación no causa ningún impuesto Federal, Estatal.- DOY FE.- La firma ilegible del suscrito Notario y su sello de Autorizar que ya fue descrito anteriormente. ----------
---ARTÍCULOS 2554 DOS MIL QUINIENTOS CINCUENTA Y CUATRO DEL CÓDIGO CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL Y 2064 DOS MIL SESENTA Y CUATRO DEL CÓDIGO CIVIL DEL ESTADO DE GUANAJUATO.- "En todos los poderes generales para pleitos y cobranzas bastará que se diga que se otorgan con todas las facultades generales y las especiales que requieran cláusula especial conforme a la Ley para que se entiendan conferidos sin limitación alguna.- En los poderes generales para administrar bienes bastará expresar que se dan con ese carácter, para que el apoderado tenga toda clase de facultades administrativas.- En los poderes generales para ejercer actos de dominio que se den con ese carácter para que el apoderado tenga todas las facultades de dueño, tanto en lo relativo a los bienes como para hacer toda clase de gestiones a fin de defenderlos.- Cuando se quieran limitar en los tres casos antes mencionados las facultades de los apoderados, se consignarán las limitaciones, o los poderes serán especiales. Los notarios insertarán este artículo en los testimonios de los poderes que otorguen." ----------
---ES PRIMER TESTIMONIO QUE SE EXPIDE, ESTÁ TOMADO DE SUS ORIGINALES QUE OBRAN EN EL PROTOCOLO A MI CARGO Y EN APÉNDICE RESPECTIVO, VA EN ESTAS 27 VEINTISIETE HOJAS ÚTILES DEBIDAMENTE REQUISITADAS Y COTEJADAS PARA LOS USOS DE LA SOCIEDAD

MERCANTIL DENOMINADA "TAMALES EXPORT", SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, Y LO AUTORIZO EN LA CIUDAD DE GUANAJUATO, CAPITAL DEL ESTADO DEL MISMO NOMBRE, A LOS 5 CINCO DÍAS DEL MES DE ABRIL DE 1991 MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y UNO.- DOY FE.-- DER. POR EXP. DE TEST. CUBIERTOS EN RBOS. OFS. NÚMS. 24328, 24329, 24330. ----------

LIC. PASTORINO VACA AGUADO
NOT. PÚB. NÚM. 25

Ejemplo de un acta de asamblea ordinaria de accionistas

---En la ciudad de Guanajuato, Gto., siendo las 12 doce horas del día diez de marzo de mil novecientos noventa y cinco, se reunieron en las oficinas de Temosa, S. A., los siguientes accionistas de la citada sociedad, con el fin de celebrar una asamblea general ordinaria de accionistas: ----------
Sres. Juan Palomo Palomino, Ramón Romero Ramos, Jaime Juárez Rodríguez, Jorge Pérez Prado y Gustavo García González. Asimismo se encontraba presente el señor Raúl Castellano Cantú, Comisario de la sociedad. ----------
---Presidió la Asamblea el señor Juan Palomo Palomino, habiendo fungido como Secretario el señor Jorge Pérez Prado. El Presidente designó escrutadores a los señores Ramón Romero Ramos y Jaime Juárez Rodríguez, quienes aceptaron el nombramiento y en el desempeño de sus funciones formularon la lista de asistencia que se agrega a la presente acta, de la que se desprende que se encontraban representados los siguientes accionistas, votando las acciones que a continuación se expresan:

ACCIONISTAS	ACCIONES	CAPITAL	VOTOS
Juan Palomo Palomino	5	$500 000.00	5
Juan Palomo Palomino	5	$500 000.00	5
Ramón Romero Ramos	5	500 000.00	5
Jaime Juárez Rodríguez	5	500 000.00	5
Jorge Pérez Prado	5	500 000.00	5
Gustavo García González	5	500 000.00	5
	25	$2 500 000.00	25

---En vista de que del resultado que antecede se desprende que estuvo representada la totalidad de las acciones en que se divide el importe del capital social, el presidente declaró a la asamblea debidamente instalada sin necesidad de publicación previa de la convocatoria respectiva.
---Acto seguido, el secretario dio lectura a la siguiente:----------
---------- ORDEN DEL DÍA ----------
---I. Lectura del acta anterior.----------
---II. Discusión y aprobación del Balance General de la Empresa.----------
---III. Dictamen del Comisario, referente a los Estados Financieros al 31 de diciembre de 1994. ----------
---IV. Asuntos Generales. ----------
---Pasando al primer punto del orden del día, se da lectura al acta anterior, siendo aprobada por unanimidad de votos. ----------
---Pasando a tratar el segundo punto del orden del día, el señor Gustavo García González, exhibe los estados financieros por el año terminado el 31 de diciembre de 1994, mismos que, una vez analizados y estudiados, son aprobados por unanimidad de votos en todas sus partes. ----------
---Tratando el tercer punto del orden del día, el comisario de la sociedad presenta el dictamen correspondiente a los estados financieros por el año terminado el 31 de diciembre de 1994, el cual es aprobado por unanimidad de votos.----------
---No habiendo otro asunto que tratar, se da por terminada esta asamblea ordinaria de accionistas, siendo las catorce horas del día diez de marzo de mil novecientos noventa y cinco, firmando para constancia los que en ella intervinieron.----------

Rúbrica	Rúbrica	Rúbrica
Rúbrica	Rúbrica	

Ejemplo de un acta de asamblea extraordinaria de accionistas

---En la ciudad de Guanajuato, Gto., siendo las 10.00 horas del día 10 de julio de 1995, se reunieron en las oficinas de CHARAMUSCAS UNIDAS, S. A. DE C. V., los siguientes accionistas de la citada sociedad, con el fin de celebrar una Asamblea General Extraordinaria de Accionistas: Señores Raymundo Quezada Martínez, Sabino Rangel Casillas, Francisco Montiel Domínguez, Ignacio Vallejo Hernández y Leonardo López Espinosa. Asimismo se encontraba presente el señor Licenciado Antonio Ramírez García, Comisario de la Sociedad. Presidió la Asamblea el señor Raymundo Quezada Martínez habiendo fungido como Secretario el Sr. Ignacio Vallejo Hernández. --------
---El presidente designó escrutadores de la Asamblea a los señores Luis Delgado Miramontes y Melchor Horta Catache, quienes aceptaron el nombramiento en el desempeño de sus funciones, formularon la lista de asistencia que se agrega a la presente acta, de la que se desprende que se encontraban representados los siguientes accionistas, votando las acciones que a continuación se expresan: ----------

ACCIONISTAS	ACCIONES	VOTOS
Raymundo Quezada	5	5
Sabino Rangel	5	5
Francisco Montiel	5	5
Ignacio Vallejo	5	5
Leonardo López	5	5
TOTAL	25	25

---Del resultado que antecede se desprende que estuvo representada la totalidad de las acciones en que se divide el capital social, declarando el Presidente la Asamblea debidamente instalada sin necesidad de publicación previa de la Convocatoria respectiva.
---Acto seguido, el Secretario dio lectura al siguiente orden del día, que fue aprobado por la Asamblea:----------
----------ORDEN DEL DÍA ----------
---I. Discusión y resolución sobre la conveniencia de aumentar el capital de la Sociedad emitiendo las acciones correspondientes.----------
---II. Discusión y resolución sobre la forma y términos de la suscripción y pago del aumento decretado, en su caso. ----------
---III. Cualquier otro asunto que se someta a la Asamblea. ----------
---Pasando a tratar el primer punto del Orden del Día, el Presidente en funciones explicó ampliamente a los accionistas la conveniencia de aumentar el capital social en la cantidad de $75 000.00 M. N. ----------
---Después de discutir la proposición del Presidente en funciones, la Asamblea, por unanimidad de votos, tomó el siguiente acuerdo: ----------

---Es de aumentarse y se aumenta el capital social de CHARAMUSCAS UNIDAS, S. A. de C. V., en la cantidad de $75 000.00 la que agregada al capital actual de $25 000.00 M. N. eleva el nuevo capital de la Sociedad a la cantidad de $100 000.00 M. N. autorizándose también que dicho aumento quede representado por 75 acciones nominativas con valor nominal de $1 000.00 cada una. ----------
---A continuación se pasó a tratar el segundo punto del orden del día, por lo que el Presidente en funciones pidió que los accionistas expresaran sus intenciones para suscribir el aumento aprobado y en esas condiciones, los señores accionistas manifestaron que deseaban suscribir las acciones del aumento de capital en las siguientes proporciones, ofreciendo cubrir el importe de sus respectivas suscripciones y exhibiciones en efectivo inmediato:----------

	ACCIONES
Raymundo Quezada	20
Sabino Rangel	20
Francisco Montiel	20
Ignacio Vallejo	20
Leonardo López	20
TOTAL	100

---En vista de las declaraciones anteriores, se aprobó por unanimidad de votos la suscripción y pago del aumento decretado y, por tal motivo, el capital social de CHARAMUSCAS UNIDAS, S. A. de C. V., en la suma de $100 000.00 M. N.; queda íntegramente suscrito y pagado. ----------
---En seguida, la Asamblea, por unanimidad de votos, autorizó a los funcionarios de la Sociedad, a quienes corresponda, para que emitan a nombre de los interesados las acciones del capital social que fueron suscritas y pagadas en esta Asamblea.----------
---Bajo el último punto del Orden del Día se autorizó al Secretario señor Ignacio Vallejo Hernández para expedir las copias simples o certificadas de la presente acta que fueren necesarias y acudir al notario público para que se cumplan los requisitos de ley.
---No habiendo otro asunto que tratar, se dio por terminada la Asamblea, a las trece horas del mismo día, levantándose para su constancia la presente acta que firman los concurrentes a la misma. ----------

Rúbrica	Rúbrica	Rúbrica
Rúbrica	Rúbrica	Rúbrica

Ejemplo de un acta de asamblea del consejo de administración

---En la Ciudad de Guanajuato, Gto., siendo las 12 doce horas del día veintidós de marzo de mil novecientos noventa y cinco, se reunieron en las oficinas de Artesanías Guanajuatenses, S. A., los señores Francisco Montiel Domínguez, Elisa López Luna Polo y Ma. Dolores Álvarez Gasca, funcionarios del Consejo de Administración, con el objeto de celebrar Asamblea del Consejo de Administración.----------
Da principio esta asamblea en cumplimiento a lo establecido por los artículos ___ y ___ de la Ley General de Sociedades Mercantiles; acto seguido se analizan las utilidades presentadas en el balance y se solicitan de la gerencia los libros de contabilidad y pólizas conteniendo la documentación fuente, y después de verificar con minuciosidad todos y cada uno de los comprobantes de ingresos y egresos de febrero, así como los cálculos correspondientes a la aplicación del impuesto sobre la renta, habiéndose encontrado correctamente registradas las operaciones y debidamente soportadas por los documentos fuente, se aprueban por unanimidad de votos estas funciones de la gerencia. Acto continuo, se procede a elaborar las citaciones para la Asamblea General Ordinaria de Accionistas, que deberá celebrarse el día diez de abril de mil novecientos noventa y cinco, misma que habrá de sujetarse a la siguiente:----------
---------- ORDEN DEL DÍA ----------
---I. Lectura del acta anterior.----------
---II. Discusión y aprobación del Balance General de febrero. ----------
---III. Dictamen el Comisario, referente a los estados financieros por febrero. ----------
---IV. Asuntos generales. ----------
---Aprobado por unanimidad de votos el anterior orden del día, se aprueba asimismo llevar a efecto la convocatoria correspondiente y las citaciones personales a los señores Accionistas, con la oportunidad necesaria; no habiendo otro asunto que tratar, se da por terminada esta Acta de Consejo de Administración, firmando para constancia los que en ella intervinieron, siendo las quince horas del día de su expedición. ----------

Rúbrica	Rúbrica	Rúbrica
_____	_____	_____

Bibliografía

Guajardo, Gerardo, *Contabilidad financiera*, McGraw-Hill, 2004.
Hoyle, Joe Ben, *Contabilidad avanzada*, CECSA, 1989.
Perdomo Moreno, A., *Contabilidad de sociedades*, ECASA, 2002.
Pyle White, Larson, *Principios fundamentales de contabilidad*, CECSA, 2000.
S. Paz, Guillermo, *Contabilidad de sociedades*, Patria, 1995.

Leyes

Código Civil del Estado de Guanajuato
Código Fiscal de la Federación, 2005.
Ley del Impuesto sobre la Renta, 2005.
Ley de Inversión Extranjera, 2003.
Ley General de Sociedades Cooperativas, 2004.
Ley General de Sociedades Mercantiles, 2004.

Índice analítico

A

acciones, 55, 73
  acumulativas, 73
  al portador, 56, 73
  comunes, 58
  con valor nominal, 57, 73
  convertibles, 57, 73
  de fundador o bonos de fundador, 57, 73
  de goce o certificados de goce, 57, 62, 73
    requisitos de amortización, 63
  desertas, 59
    aspecto contable, 65, 59
  de trabajo, 57, 65, 66, 73
    cuentas contables, 65
  emitidas, 51, 72, 108, 110
  en efectivo, 56, 73
  en especie, 56, 73
    en tesorería, 50
    saldo, 50
  liberadas, 56, 73
  múltiples, 56, 73
  no acumulativas, 73
  no convertibles, 73
  nominativas, 50, 56, 73
  no participantes, 73
  ordinarias o comunes, 56, 58, 73
  pagadoras, 73
  participantes, 57, 73
  precio, 63
  preferentes, 57, 73
  privilegiadas, 56, 57, 73
  sencillas, 56, 73
  sin valor nominal, 57, 73
  tipos de valores, 195
  valor de la amortización, 64
  variantes, 74
accionistas, 6, 50, 149, 150
  comanditados, 108, 109, 110, 111
  comanditarios, 108, 109, 110, 111
  propietarios, 152
Aceros del Centro, S. A., 206
acta de emisión, 78, 84
actividades económicas y sociedades, 12
activo fijo, 135
activo neto, 79, 168
amortización, 85, 88
  al término del plazo de la emisión, 81
  con anualidad fija, 81, 85
  con anualidad variable, 81, 85
  de las acciones variantes, 63
aportación adicional, 33
aportaciones, 149
  inmediatas, 102, 106
  mediatas, 102, 106
  por liquidadores cuentas, 191
  suplementarias, 89, 90, 91
artículo 1o. *Véase* Ley General de Sociedades Mercantiles; *Véase* Ley de Asociaciones Religiosas y Culto Público
artículo 2o. *Véase* Ley General de Sociedades Mercantiles
artículo 4o. *Véase* Ley de Asociaciones Religiosas y Culto Público
artículo 6o. *Véase* Ley de Asociaciones Religiosas y Culto Público
artículo 8o. *Véase* Ley del Impuesto sobre la Renta; Reglamento de la Ley de Asociaciones Religiosas y Culto Público
  donación. *Véase* Ley de Impuesto al Valor Agregado
artículo 11. *Véase* Ley de Asociaciones Religiosas y Culto Público
artículo 13. *Véase* Reglamento de la Ley de Asociaciones Religiosas y Culto Público
artículo 15
  fracción IV. *Véase* Ley del Impuesto al Valor Agregado
artículo 17. *Véase* Ley de Asociaciones Religiosas y Culto Público
artículo 26. *Véase* Reglamento del Código Fiscal de la Federación
  sistemas de registro. *Véase* Reglamento del Código Fiscal de la Federación
artículo 27. *Véase* Reglamento del Código Fiscal de la Federación; *Véase* Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

artículo 32
sanciones. *Véase* Ley de Asociaciones Religiosas y Culto Público
artículo 87. *Véase* Ley General de Sociedades Mercantiles
artículo 89. *Véase* Ley General de Sociedades Mercantiles;
artículo 95. *Véase* Ley de Impuesto sobre la Renta
personas morales no contribuyentes. *Véase* Ley del Impuesto sobre la Renta
artículo 96
requisitos para recibir donativos. *Véase* Ley Impuesto sobre la Renta
artículo 101
fracción I. *Véase* Ley del Impuesto sobre la Renta
fracción II. *Véase* Ley del Impuesto sobre la Renta
fracción III. *Véase* Ley del Impuesto sobre la Renta
artículo 102. *Véase*, Ley del Impuesto sobre la Renta;
artículo 207. *Véase* Ley General de Sociedades Mercantiles
artículo 210. *Véase* Ley General de Sociedades Mercantiles
artículo 230
disolución. *Véase* Ley General de Sociedades Mercantiles
artículo 2196
asamblea general. *Véase* Código Civil del Distrito Federal
artículo 2227. *Véase*, en Código Civil para el Distrito y Territorios Federales
asamblea general, 215
de socios, 89, 91, 93
asientos de reclasificación, 196
asociación civil, 215, 217
concepto, 221. *Véase* Código Civil para el Distrito Federal
constitución. *Véase* artículos 2190, 2191 y 2193 del Código Civil del Distrito Federal
control de ingresos, 221
egresos, 218
estados financieros. *Véase* figura 15.2 y 15.3
ingresos, 218, 221
motivos de extinción, 215
personas morales no contribuyentes, 221
remanente distribuible, 217
sistema contable, 219, 222
tipos de donativos, 221
tipos de egresos, 218, 221
asociación en participación, 226, 229. *Véase* artículo 252 de la Ley General de Sociedades Mercantiles
administración, 226
contabilidad, 226, 229
contrato, 229
cuentas de orden, 228
disolución y liquidación, 226
ejemplo, 228
requisitos, 226
utilidades, 226
asociaciones civiles
remanente distribuible, 217
tipos, 215
asociaciones religiosas. *Véase* artículo 95 fracción XVI de la Ley del Impuesto sobre la Renta
adquisición de bienes inmuebles, 235
bienes propiedad de la Nación, 233. *Véase* fracción VI del artículo 9o de la Ley de Asociaciones Religiosas y Culto Público, 232, 233, 235, 237
Certificado de Derechos de Uso, 235, 236
datos y documentos, 234
declaración anual informativa, 237
derechos, 232
ejemplo. *Véase* Estado de ingresos y egresos de la Iglesia del Carmen, A. R.
estatutos. *Véase* artículo 14 del Reglamento de la Ley de Asociaciones Religiosas y Culto Público
ingresos, 235
inmuebles propiedad de la nación, 235
liquidación, 233
patrimonio propio, 235. *Véase* artículo 16 de la Ley de Asociaciones Religiosas y Culto Público
registro constitutivo, 232, 233
representantes, 233
solicitud de registro constitutivo, 234
asociados, 226, 228, 229, 230
asociante, 226, 229, 230
aumentos de capital, 116

B

balance, 114
anual, 119
bonos de fundador, 67, 73

C

capacidad, 11
de ejercicio, 11
de goce, 11
procesal, 11
capital social, 20, 21, 23, 24, 25, 26, 32, 49, 68, 70, 88, 89, 92, 98, 108, 111, 150
autorizado, 20, 21, 26, 103, 116
contable, 20, 21, 23, 24, 25, 26
comanditado, 102, 105, 108, 150, 177
comanditario, 102, 105, 108, 150, 177
contable, 68, 136
negativo, 178
contribuido, 71
emitido, 20, 21, 26
exhibido, 20, 21, 26
fijo, 20, 21, 26, 52, 72, 88, 110
ganado, 71
no emitido, 20, 21, 26
no exhibido, 20
pendiente de exhibir, 150
suscrito, 20, 21, 26, 52, 72
no pagado, 71
variable, 20, 21, 26, 53, 72, 89, 98, 108, 110
causas de la disolución. *Véase* artículo 229 de la Ley General de Sociedades Mercantiles
certificado de goce, 88, 93
cláusula de exclusión de extranjeros, 12, 15, 17
Código Fiscal de la Federación, 211
liquidación, 176
comandita por acciones, 177
comandita simple, 177
Comercial, S.A.
balance general. *Véase* figura 14A.1
Comercial, S.A., y empresas subsidiarias
balance general consolidado. *Véase* figura 14A.5
comercio, 2, 6
Comisión Nacional de Inversiones Extranjeras, 11
Compañía Clavel, S. A., 137
Compañía Geranio, S. A., 137
Compañía Lyly S. A.
balance final de liquidación. *Véase* figura 14.12
estado comparativo. *Véase* figura 14.11
hoja de trabajo. *Véase* estado de situación de la figura 14.7
Compañía Margarita, S. A., 137
Compañía Rosa, S. A., 137
consolidación de balance
ejercicio. *Véase* consolidación de estados financieros proceso contable, 195
contabilidad, 242
contrato de sociedad. *Véase* artículo 2211 del Código Civil del Estado de Guanajuato; *Véase* artículo 2212 del Código Civil del Estado de Guanajuato; *Véase* artículo 2216 del Código Civil del Estado de Guanajuato
contrato de sociedades, 17
contrato de sociedad mercantil, 10
contrato social, 16, 88, 98
conversión de sociedades, 149, 150, 151
situaciones, 150
variantes, 149
cooperativistas, 6
correcciones o ajustes a operaciones, 197
costos directos, 214
Crawford, S. A.
ejemplo, 68
crédito mercantil, 34, 36
cuenta, 34
complementaria de activo, 197
de aportaciones, 89, 92, 105, 114, 115
de aportaciones suplementarias, 91
de balance, 31, 80, 136
de bonos de fundador, 67
de emisión de partes sociales, 89
de fusión, 136
de la sociedad en comandita por acciones, 108, 112
liquidadora, 169
movimiento, 169
movimientos, 169
de orden, 80, 85, 90
de otros nombres, 34
denominaciones, 67
de partes sociales, 89
de socios, 89, 102
por cobrar, 134, 197
por pagar, 197
crédito mercantil o plusvalía de consolidación
concepto, 195
cupones, 78, 81
semestrales, 86

D

déficit, 168
depositante de acciones, 50
saldo, 50

descuento, 81, 85
en obligaciones, 81, 85
Dirección General de Asociaciones Religiosas, 234
disolución, 164, 190
artículo 233. *Véase* Ley General de Sociedades Mercantiles
cancelación de la inscripción, 164
causas, 164, 191
situaciones de quiebra, 166
dividendo
en acciones, 41
en efectivo, 41
dividendos, 38, 43
en acciones, 41, 43
pagados del superávit de capital, 41
pagados en efectivo, 38, 43
donaciones, 70
donativos, 218
condicionados, 218
rendimientos por inversiones, 218
simples, 218

E

egresos
control, 214
eliminación de operaciones entre compañías, 196
más comunes, 196
emisión
de acciones, 51, 72, 108, 110
de acciones comunes sin valor nominal, 69
de acciones de trabajo, 66
de obligaciones, 80
empresa controladora o inversionista, 193
empresa, 193
filial, 193
subsidiaria, 193
erogaciones de la emisión, 81
escisión, 136, 154
requisitos, 135, 154
escritura constitutiva, 20, 26
estado, 42
de realización y liquidación, 167, 191
de situación, 178, 191
de variaciones en el capital contable, 42, 43
estados financieros, 214
consolidados, 193, 197
aspectos para formularlos, 194
preparación, 193
etapas económicas, 2
comercial, 2, 6
financiera, 3, 6
industrial, 2, 6
exhibiciones, 50
decretadas, 50
del capital formas, 120

F

fondo, 31, 35
de amortización, 81
de educación cooperativa, 126
de previsión social, 126
de reserva, 126
características, 31
propósito, 31, 35
forma de pago, 85
fusión, 134, 136
acuerdos, 151
capital contable, 135
consideraciones, 134
de sociedades, 152
requisitos, 135

G

ganado, 71
ganancia, 33
gastos
de promoción, 214
específicos, 218, 222
financieros, 214
generales, 214, 218, 221
Guillermo S. Paz, 20

H

hoja de trabajo
circunstancias, 145
estado de realización y liquidación, 183
de consolidación, 195, 196
honorarios
elementos, 212
recibos, 214

I

Iglesia del Carmen, A. R., 238
igualas, 212
Impuesto al Valor Agregado
Véase en artículo 15, fracción XII
Industrial, S. A.
balance general. *Véase* figura 14A.3
Infonavit, 135
ingresos exentos de IVA, 237
instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles. *Véase* artículo 95 de la Ley del Impuesto sobre la Renta
intereses devengados, 84
interés minoritario, 193, 194
ejemplo, 194
inventarios
diferencias, 134
método, 134
método PEPS, 137
inversión extranjera, 11, 13, 14
porcentaje de, 12
inversionista extranjero, 12

J

Junta de Conciliación y Arbitraje, 141

L

LA, S. A., 63
Ley de Ahorro y Crédito Popular, 211
Ley de Inversión Extranjera, 11, 17
Ley de Quiebras, 178
Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos, 190
Ley Federal de Telecomunicaciones, 14
Ley General de Educación, 211, 216
Ley General de Sociedades Mercantiles, 26, 108, 111
Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, 78, 84
liquidación, 164, 165
aprobación de balance general, 166
artículo 235. *Véase* Ley General de Sociedades Mercantiles
balance final, 165, 166, 167, 168
balance inicial, 167, 168. *Véase* artículo 241 de la Ley de Sociedades Mercantiles
bases, 214
características del balance inicial, 167
con deficiente, 168
con remanente, 168. *Véase* ejemplo de la sociedad Lyly S.A.
contrato social. *Véase* Ley General de Sociedades Mercantiles
distribución del remanente. *Véase* artículo 247 de la Ley General de Sociedades Mercantiles
división, 166
estados financieros, 167
etapas, 167, 191
libros, 191
órganos jurisdiccionales, 190
pasivo de la sociedad, 165
reglas del contrato social, 166
situaciones de quiebra, 166
liquidación
con deficiente, 178, 191
del pasivo, 168
por quiebra, 178
liquidador, 166
liquidadores
depósito. *Véase* artículo 245 de la Ley General de Sociedades Mercantiles
facultades. *Véase* artículo 242 de la Ley General de Sociedades Mercantiles
Lyly, S. A. de C.V., 39, 64
balance inicial de liquidación. *Véase* figura 14.2
balance final de la liquidación. *Véase* figura 14.4
balance general. *Véase* figura 14.1
datos, 52
ejemplo, 53, 59
bonos de fundador, 67
de acciones de trabajo, 66
estado de realización y liquidación. *Véase* figura 14.3
estado de situación. *Véase* figura 14.8
liquidación con deficiente. *Véase* figura 14.6

M

Maquinaria de Acero, S.A., 206
balance general. *Véase* figura 14.9
Martínez, Robles y Cía., S. en C.
balance final de liquidación. *Véase* figura 14.13
McCurdy, 2
monto de la emisión, 79, 85
mora, 91, 97
Morales, Crowford y Cía., S. en C. S., 177
balance final de liquidación. *Véase* figura 14.5

N

nombramiento de los liquidadores. *Véase* artículo 236 de la Ley General de Sociedades Mercantiles; *Véase* artículo 242 de la Ley General de Sociedades Mercantiles

O

obligaciones, 77, 78
nominativas, 78
en circulación, 81
hipotecarias, 80
órganos jurisdiccionales, 190
otros gastos, 219, 222

P

pasivo
contingente, 90
de contingencia, 197
diferido, 84
persona física, 2, 6
persona moral, 2, 6
personas morales no contribuyentes, 211
precio de compra, 93
prestaciones de servicios exentos de IVA. *Véase* artículo 15 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado
prima, 33, 81, 85
en aportación, 41, 43
en venta de acciones, 68, 70
en venta de obligaciones, 81, 85
proceso contable
puntos, 195
Productos financieros, 214
proyecto
aprobación, 38
asientos, 40
de aplicación de rendimientos, 127
de aplicación de utilidades, 38, 43

R

razón social, 108, 112
realización del activo, 168
Registro Nacional de Instituciones Científicas y Tecnológicas, 211
Registro Nacional de Inversiones Extranjeras, 12
Registro Público de Comercio, 11, 17, 124
Registro Público de la Propiedad, 10, 17, 78
Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, 236
Reglamento del Código Fiscal de la Federación
sistemas contables, 236
reglas
de presentación, 71
de representación, 74
de valuación, 70, 74
remanente, 59
remanente distribuible. *Véase* artículo 177 de la Ley de Impuesto sobre la Renta
rendimiento, 126
reparto de utilidades, 43
Impuesto Sobre la Renta, 38
pasos, 38, 43
reserva, 30, 31, 35
legal, 30
características, 30, 35
clasificación, 30, 35
de capital, 30, 31, 35, 39
obligatorias, 30
voluntarias, 30
propósito, 31, 35
responsabilidad
limitada, 125
suplementada, 125

S

saldo deudor, 31
SAT, 135
Secretaría de Economía, 12, 14, 15
Secretaría de Hacienda y Crédito Público
donativos, 237
Secretaría de Relaciones Exteriores, 11, 15, 17, 234
segregación virtual de utilidades, 42, 43
Seguro Social, 135
sociedad
anónima, 78
de capitales, 7
de capital fijo, 4, 7, 49, 72, 115
de capital social variable
ejemplo, 5, 7, 72, 116
asientos de apertura, 120
cuentas de orden, 116
tipos, 50
de personas, 5, 7
de responsabilidad ilimitada, 3, 7, 88, 97, 150

de responsabilidad mixta, 7
escindente, 136
emisora, 78
en comandita por acciones, 4, 6, 7, 108, 111, 112, 178, 188
en comandita simple, 3, 7, 102, 103
en nombre colectivo, 3, 7, 187
capital social, 119
cuentas especiales para registro de capital, 114, 120
disolución, 164
su capital social, 114
fusionada, 136
mercantil, 2, 5, 6, 11, 17
sociedad anónima, 3, 6, 7, 108, 111, 150
cuentas, 52
requisitos de constitución, 48, 72
sociedad civil, 214. *Véase* artículo 2217 del Código Civil del Estado de Guanajuato
causas de disolución, 220. *Véase* artículo 2237 del Código Civil del Estado de Guanajuato
concepto, 210, 220
contrato, 220
contrato de sociedad. *Véase* artículo 2208 del Código Civil del Estado de Guanajuato
disolución y liquidación, 214
egresos, 214
estado de realización y liquidación, 215
funciones del director general, 212
ingresos, 212, 221
liquidación, 210
obligaciones de las personas morales no contribuyentes. *Véase* artículo 101 de la Ley del Impuesto sobre la Renta
organismo supremo, 212, 221
personas morales no contribuyentes, 221
procedimiento de liquidación. *Véase* artículos 2249 a 2252 del Código Civil del Estado de Guanajuato
tipos de egresos, 221
sociedad civil y asociación civil
diferencia, 215
sociedad cooperativa, 4, 7, 125, 129
acta constitutiva de la, 124
balance general, 129
características, 124, 130
socios, 124
sociedades
extranjeras, 5, 7
irregulares o de hecho, 4, 7
mercantiles, 2, 7
de responsabilidad ilimitada, 4
de responsabilidad limitada, 4
de responsabilidad mixta, 4, 5, 7
mexicanas, 5, 7
mixtas, 5
regulares o de derecho, 4, 7
socios, 6, 150
capitalistas, 114, 119
comanditados, 105
comanditarios, 105
industriales, 114, 119
solicitud de registro constitutivo, 234
split de acciones, 70
Subsecretaría de Población, Migración y Asuntos Religiosos, 234
subsidio, 33
superávit, 34, 168
clasificación, 35
de capital, 31, 32, 34, 41, 43, 68, 74, 194
características, 32, 36
fuentes, 32, 36
pagado, 34
por ingresos, 33, 34
por premios, rifas y loterías, 33
por revaluación de activos fijos, 33
por subsidios, 33
por venta de acciones con prima, 33
por ventas de activo fijo, 33
división de utilidades, 34
ganado, 31
tipos y diferencias, 32
superávit
de consolidación, 195
ganado, 32, 34, 194
aplicado, 34
características, 32, 35
no aplicado, 34

T

Tabla
práctica, 82

U

utilidades, 32, 64
clasificación, 32
reservas de capital o en pasivos, 39
retenidas, 41, 42
no aplicadas, 42
segregadas, 42
tipos, 42

V

valor
de cotización, 70
de mercado, 195
nominal, 195
real, 195
en libros, 70