

24

Eina-e

Multimèdia CFS

Ricard Monclús Guitart
Maria Arántzazu Vidal Blasco
Marta Samper Domingo

Edita:
Publicacions URV

1a edició: abril de 2015
ISBN: 978-84-8424-369-4

Publicacions de la Universitat Rovira i Virgili:
Av. Catalunya, 35 - 43002 Tarragona
Tel. 977 558 474
www.publicacionsurv.cat
publicacions@urv.cat

Aquesta edició està subjecta a una llicència Attribution-NonCommercial-ShareAlike 3.0 Unported de Creative Commons.
Per veure'n una còpia, visiteu <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/3.0/> o envieu una carta a Creative Commons, 171 Second Street,
Suite 300, San Francisco, California 94105, USA.

☞ Aquesta editorial és membre de la Xarxa Vives i de l'UNE,
fet que garanteix la difusió i comercialització de les seves publicacions a escala estatal i internacional.

Multimèdia CFS

Ricard Monclús Guitart
Maria Arántzazu Vidal Blasco
Marta Samper Domingo



Tarragona, 2015

Índex de continguts

Per què Multimèdia CFS?	7
1a part. La teoria	11
1. La comptabilitat de societats	12
2. Els fons propis de l'empresa	14
3. Els llibres comptables	17
4. Evolució històrica de la SA	21
5. Característiques de la SA	23
6. Les accions	25
7. Ampliació de capital en la SA	27
8. Reducció de capital en la SA.....	29
9. Dissolució d'una SA	32
10. Comptabilització de l'IVA.....	34
11. Comptabilització de l'IS (1a part)	37
12. Comptabilització de l'IS (2a part)	41
2a part. Les xifres	47
1. Constitució de societats mercantils en nombre	48
2. Constitució de societats mercantils en milers d'euros	49
3. Constitució de societats anònimes en nombre.....	50
4. Constitució de societats anònimes en milers d'euros	51
5. Constitució de societats limitades en nombre	52
6. Constitució de societats limitades en milers d'euros	53
7. Constitució d'altres societats (col·lectives i comanditàries) en nombre.....	54
8. Constitució d'altres societats (col·lectives i comanditàries) en milers d'euros	55
9. Ampliacions de capital de les societats mercantils en nombre	56

10. Ampliacions de capital de les societats mercantils en milers d'euros.....	57
11. Ampliacions de capital de les societats anònimes en nombre	58
12. Ampliacions de capital de les societats anònimes en milers d'euros.....	59
13. Ampliacions de capital de les societats limitades en nombre	60
14. Ampliacions de capital de les societats limitades en milers d'euros.....	61
15. Ampliacions de capital d'altres societats (col·lectives i comanditàries) en nombre	62
16. Ampliacions de capital d'altres societats (col·lectives i comanditàries) en milers d'euros	63
17. Societats mercantils dissoltes en nombre	64
18. Societats mercantils dissoltes (de forma voluntària) en nombre	65
19. Societats mercantils dissoltes (per fusió) en nombre.....	66
20. Societats mercantils dissoltes (per altres causes) en nombre	67
Bibliografia.....	69

Per què Multimèdia CFS?

En aquest capítol correspon no sols justificar el títol del llibre, sinó també el contingut. CFS és l'acrònim de *comptabilitat financera superior*, matèria sobre la qual tracta aquest llibre.

Multimèdia, segons la Wikipèdia[®], és un sistema que utilitza més d'un mitjà de comunicació al mateix temps per presentar la informació, per exemple, el text, la imatge, l'animació, el vídeo o el so.

Us expliquem els mitjans de comunicació que s'han utilitzat en la confecció d'aquest llibre, i de segur que compartireu amb nosaltres que el llibre s'havia de dir **Multimèdia CFS**.

Tot va començar amb la confecció dels vídeos, que vam elaborar amb el PowerPoint[®] (i el Word[®] per fer el guió). Per poder tenir accés als vídeos, ja que cadascú de nosaltres feia una tasca, vam utilitzar el Dropbox[®] (compartíem carpetes i en modificàvem continguts). La veu va ser editada amb Audacity[®], un editor d'àudio gratuït i compatible amb molts formats. Tota l'edició dels vídeos va fer-se amb Windows Movie Maker[®], editor de vídeos que es troba en la majoria dels ordinadors que utilitzen el sistema operatiu Windows[®]. A mesura que s'anaven finalitzant els vídeos, es pujaven al Youtube[®].

La caràtula que encapçala cada capítol i que permet, en tocar-la, accedir a cada vídeo, té l'origen en el programa Fingerpaint[®], una aplicació mòbil pròpia del sistema operatiu iOS 8[®], que utilitza l'Ipad 2[®]. Amb aquesta aplicació, pensada perquè els nens puguin fer creacions tot omplint-se els dits de pintura, va fer-se una base sobre paper blanc arrugat (com aquell que llencem a la paperera i després el tornem a redreçar). Després, aquesta base que feia el paper de tela va ser retocada amb l'aplicació Paint Splash![®], pròpia d'Android[®], utilitzant un telèfon mòbil Nexus 5[®].

El resultat, que pot veure's tot seguit, va servir perquè, un cop transformat amb una imatge jpeg, fos importada pel PowerPoint[®], on va incorporar-se el text corresponent a cada capítol, així com els enllaços cap a Youtube[®] perquè es pugui accedir al contingut del vídeo.



També s'han utilitzat altres mitjans de comunicació en la segona part del llibre. Són els següents:

La informació base sobre la constitució, ampliació de capital, reducció de capital i dissolucions de les societats mercantils (anònimes, limitades i altres —col·lectives i comanditàries—), s'ha obtingut del web de l'Institut Nacional d'Estadística espanyol (INE) <<http://www.ine.es/>>. Però ha estat necessari adaptar aquesta informació, ja que, si aneu al web, veureu que ni es fàcil localitzar-la, ni operar-hi tal com es presenta. El que sí que és possible, un cop establerts determinats filtres i condicions a les sèries i als anys, és descarregar-la amb algun d'aquests formats: PC-Axis, Excel, CSV. Nosaltres vam escollir l'Excel®, ja que les sèries que integren l'estudi són moltes (van del 1995 al 2013), calia fer diverses operacions i aplicar fórmules perquè fos possible obtenir unes dades i uns formats que poguéssim representar gràficament i integrar-los al llibre. Això es va fer utilitzant el programa Numbers® per a l'iPad 2®, una aplicació integrada dins dels dispositius Appel® que funciona com un full de càlcul.

Aquesta profusió de mitjans de comunicació, culminats amb la utilització del Word®, que ha fet possible donar-li format de llibre, ens ha portat a titular el llibre que teniu a la pantalla (difícilment a les vostres mans) *Multimèdia CFS*.

Però també dèiem al principi que se n'ha de justificar el contingut, i no sols el títol, com hem fet en els paràgrafs anteriors, i això és el que farem ara.

Aquest és un llibre que forma part d'una col·lecció, tot i que pot mirar-se (també llegir-se) a part d'aquesta. La col·lecció està integrada per *Lliçons de comptabilitat financera superior* (05), *Lliçons de gestió MGD* (13) i *120 exercicis resolts de comptabilitat financera superior* (14) —entre parèntesi figura el número de la col·lecció. Tots, llibres electrònics de la col·lecció Eina-e, publicats per la Universitat Rovira i Virgili (Publicacions URV) i accessibles al web del Servei de Publicacions: <<http://www.publicacion-surv.cat/llobres-digital/eina-e/>>.

Multimèdia CFS s'ha estructurat en dues parts: la primera, titulada "La teoria", incorpora dotze capítols en cadascun dels quals s'integra un vídeo de curta durada (mai no superen els deu minuts) sobre temes de comptabilitat financera superior. En la majoria de casos, s'intenta, mitjançant aquests vídeos, completar qüestions menys rellevants que no s'han tractat en els llibres de la col·lecció o ho han estat en menor mesura. Podríem dir que volem que aquest llibre sigui un pas més endavant per a l'estudiós de la comptabilitat financera i, mitjançant el contingut, se li aportin qüestions que ajudin a millorar la coherència entre les diferents operacions societàries (constitució, variacions de capital, dissolució i liquidació), es resolgui el perquè d'aquestes i també faci una breu incursió en la sempre basta i complicada temàtica fiscal, amb el tractament de l'IVA i de l'impost sobre beneficis.

En cada capítol, s'ha desenvolupat una breu descripció teòrica sobre el que tracta el vídeo corresponent, publicat a Youtube®; clicant sobre la caràtula hi podeu accedir.

La segona part del llibre es titula "Les xifres" i hi oferim la realitat de les operacions societàries més importants a l'Estat espanyol durant un període de temps molt ampli, entre el 1995 i el 2013.

Tractem les constitucions i les variacions de capital per a les societats anònimes, limitades i les altres (agrupem les col·lectives i les comanditàries per la poca incidència en l'entramat empresarial), tant en nombre com en import, expressat en milers d'euros. També detallem les dissolucions de les societats mercantils en funció de la causa que ho ha originat en nombre.

La forma de presentar l'anàlisi és mitjançant les xifres que ha tingut la sèrie en qüestió, el gràfic que representa les xifres, perquè tingueu una visió de l'evolució i tendències (si n'hi ha) i una breu descripció del que considerem que hem de tenir en compte.

Confiem que la visió d'aquest llibre electrònic us sigui agradable i profitosa.

Els autors

1a part. La teoria

En aquesta primera part, s'hi incorporen els vídeos i una breu descripció escrita d'un seguit d'operacions pròpies de les societats mercantils. Es concreta sobretot la societat anònima, perquè és la que caracteritza millor el nostre sistema econòmic.

La societat anònima, que té l'origen a principi del segle XVII (concretament, el 1602 a Holanda amb la creació de la Companyia de les Índies Orientals), evoluciona a partir de la Revolució Francesa (el Codi de comerç napoleònic del 1807 ja la preveia) i passa a ser una organització d'importància cabdal a l'inici del capitalisme liberal, que s'incorpora en tots els ordenaments jurídics dels països del nostre entorn.

Els capítols següents tracten de les característiques d'aquesta societat, així com de la seva vinculació a la comptabilitat, raó per la qual s'analitzen els fons propis de l'empresa i els llibres comptables. També dediquem uns capítols a reflectir les operacions més importants de la societat anònima, és a dir, la constitució, les variacions del capital social (tant els augments com les disminucions), i la dissolució i liquidació.

Finalment, hi ha tres capítols de caràcter fiscal per acabar d'arrodonir la vinculació de la societat anònima en el seu entramat empresarial. Un tracta de com s'ha de fer la comptabilització de l'impost del valor afegit (IVA) i els altres dos, de la comptabilització de l'impost sobre societats (IS).



Feu clic a la imatge per visualitzar el vídeo al canal Youtube

1. La comptabilitat de societats

La comptabilitat de societats forma part de la comptabilitat financera i té per finalitat aplicar les normes establertes en el registre de les operacions que representen les fases més rellevants des del punt de vista jurídic de la vida de les diferents societats mercantils.

La comptabilitat de societats és una branca de la comptabilitat que estudia, fonamentalment, les operacions societàries, en concret, els problemes jurídics d'aquestes que tenen una repercussió econòmica i comptable.

Les operacions a les quals ens referim són:

- ✦ Operacions relacionades amb el capital social: constitució de les societats, augments de capital social i reduccions de capital social
- ✦ Aplicació dels resultats
- ✦ Algunes operacions per finançament aliè, com l'emissió i l'amortització d'emprèstits
- ✦ Dissolució i liquidació
- ✦ Transformació
- ✦ Combinació de negocis (fusió, escissió, adquisició, etc.)

Podem definir l'empresa com aquella entitat integrada per capital i treball, com a factors de la producció, i dedicada a activitats industrials, mercantils o de prestació de serveis generalment amb fins lucratiu i amb la consegüent responsabilitat.

Les empreses poden ser *individuals*, constituïdes per una persona física, o *societats* que es defineixen com a agrupació de persones (físiques o jurídiques) que constitueixen una unitat diferent de la dels individus que la componen.

Les societats poden ser:

- ✦ Civils. Són aquelles constituïdes d'acord amb el Codi civil que no necessiten ser inscrites al Registre Mercantil.
- ✦ Cooperatives. No estan incloses al Codi de comerç ni inscrites al Registre Mercantil, sinó al Registre de Cooperatives.
- ✦ Mercantils. Són aquelles que es constitueixen d'acord amb el Codi de comerç i s'inscriuen al Registre Mercantil.
- ✦ Mercantils irregulars. S'han constituït d'acord amb el Codi de comerç, però no s'han inscrit al Registre Mercantil.

L'article 122 del Codi de comerç estableix les quatre formes que poden adoptar les societats mercantils: col·lectiva; comanditària, simple o per accions; responsabilitat limitada, i anònima.

Podem agrupar aquestes formes de societats mercantils en societats *personalistes*, aquelles que es fonamenten en la companyia mútua existent entre els socis, i en societats *capitalistes*, en les quals les aportacions de capital tenen més importància que la condició personal dels socis.

En les personalistes, tenim les societats col·lectives i les comanditàries simples, mentre que, dins les societats capitalistes, incloem les comanditàries per accions, les de responsabilitat limitada i les anònimes.

Les societats mercantils tenen la regulació següent:

- ✦ Com a legislació bàsica, estan subjectes al Pla general de comptabilitat, Reial decret 1.514/2007 i al Reglament del registre mercantil, aprovat pel Reial decret 1.597/1989.
- ✦ Com a legislació específica, tenim:
- ✦ La societat col·lectiva i la societat comanditària simple estan regulades pel Codi de comerç.
- ✦ La Llei de societat de capital regula les altres societats.

A més de les societats mercantils que ja hem vist, també hi ha altres tipus de societats:

- ✦ Societat anònima europea. És una nova forma social que amplia la llibertat de les societats per establir-se al territori de la Unió Europea.
- ✦ Societat laboral. És una empresa en què la majoria del capital és propietat dels treballadors i pot adoptar la forma jurídica de societat limitada o anònima.
- ✦ Societat limitada nova empresa. És una especialitat de la limitada amb un màxim de 5 socis.

- ✦ Societat de garantia recíproca. Pretén facilitar a les pimes l'accés a crèdits i millorar les condicions financeres.
- ✦ Societat professional. És la que té per objecte social l'exercici en comú d'una activitat professional.
- ✦ Agrupació d'interès econòmic. El seu objectiu es limita, exclusivament, a una activitat comercial auxiliar que duen a terme els socis.



Feu clic a la imatge per visualitzar el vídeo al canal Youtube

2. Els fons propis de l'empresa

Els fons propis han estat en la boca dels nostres polítics, dels economistes de capçalera, dels tertulians i, fins i tot, de persones que n'ignoraven el significat a causa dels problemes de la banca europea i, més concretament, de la banca espanyola.

La definició que donarem dels fons propis és la següent: "Són recursos de què l'empresa disposa a llarg termini i que no signifiquen cap deute ni cap obligació per a ella".

Les aportacions al capital inclouen les aportacions a títol capitalista dels socis, les aportacions pendents dels mateixos socis i les accions pròpies que l'empresa tingui en cartera. D'acord amb el Pla comptable, aquestes partides s'inclouen al subgrup (10) Capital.

Els resultats no distribuïts són aquells beneficis obtinguts per l'empresa que, en lloc de ser distribuïts entre els socis en forma de dividendes, són retinguts per autofi-

nançar-se i capitalitzar-se. Es recullen al subgrup (11) Reserves i altres instruments de patrimoni net.

Tant els recursos aportats pels socis com els resultats no distribuïts formen part del que s'anomena *finançament bàsic*.

El capital d'una societat s'obté multiplicant el nombre d'accions que s'han emès pel seu valor nominal. Aquesta quantitat s'enregistra al compte (100) Capital social.

El compte (100) Capital social, que ha de tenir saldo creditor, enregistra a l'haver la constitució de la societat i les possibles ampliacions de capital, mentre que el deure ha d'incloure les possibles reduccions de capital social i, quan s'escaigui, l'extinció de la societat.

En el moment de la constitució d'una societat, pot optar-se per demanar a l'accionista que subscriu accions que faci un desemborsament complet o parcial. Si el fa complet, les accions s'alliberaran completament i no quedarà cap quantitat pendent de desemborsar.

Però, si es demana un percentatge del total (com a mínim, del 25% segons la llei), la quantitat que quedarà pendent s'anomena *dividends passius* i quedaran reflectits al compte (103) o (104). A aquests comptes, el PGC els dona la consideració de comptes de net negatiu i figuraran al passiu del balanç, dins dels fons propis amb signe negatiu (en minorarà l'import).

Quan l'empresa decideixi exigir una quantitat de les aportacions pendents, llavors s'utilitzarà el compte (558), que figurarà a l'actiu, perquè representa un dret de cobrament ja exigut.

Les accions pròpies poden definir-se com aquelles que, havent estat emeses per la mateixa societat, formen part del seu actiu de forma temporal per diversos motius.

El tractament legal i comptable no és uniforme, ja que depèn, entre altres coses, de l'origen i destí de les accions. Per això, tenim:

- Accions pròpies en situacions especials (108)
- Accions pròpies per reduir el capital social (109)

Quan l'empresa les compri, farem un assentament d'aquest tipus.

Si les accions pròpies en situacions especials són venudes, hi pot haver un benefici o una pèrdua, que serà imputada a un compte de reserves, per exemple, a la reserva voluntària.

Quan una empresa obté beneficis, pot optar per repartir-los entre els accionistes en forma de dividends actius. Si no els reparteix o, almenys, una part no la dona als accionistes, es quedaran dins la mateixa empresa en forma de reserves. Aquesta acció s'anomena *autofinançament*.

Les reserves poden classificar-se des de diferents punts de vista:

- Un primer punt de vista diferencia si procedeixen de beneficis no distribuïts (la majoria) o d'aportacions dels socis (prima d'emissió).
- Un altre punt de vista ens porta a diferenciar entre reserves obligatòries (establertes per la llei o els estatuts socials) i reserves voluntàries.

Una vegada desenvolupada l'activitat de l'empresa durant l'exercici econòmic, se'n determina el benefici o la pèrdua obtinguda. Aquest resultat, des del punt de vista comptable, neix d'enfrontar tots els ingressos que corresponen a l'exercici econòmic amb les despeses necessàries per obtenir aquests ingressos.

Per això, el saldo del compte (129) pot ser creditor (si els ingressos són més grans que les despeses) o deutor (si les despeses són més grans que els ingressos). En el primer cas, l'empresa té beneficis i, en el segon, pèrdues.

Altres comptes que hi ha dins del subgrup (12) són el romanent, on posarem els beneficis que no es distribueixen (normalment són una quantitat petita en relació amb el resultat). També tindrem el compte de resultats negatius d'exercicis anteriors, on aniran a parar les pèrdues que s'han tingut.

El *patrimoni net* constitueix la part residual dels actius de l'empresa una vegada deduïts tots els passius. Inclou les aportacions realitzades pels socis o propietaris que no tinguin la consideració de passius, en el moment de la constitució o en d'altres de posteriors, així com els resultats acumulats.



Feu clic a la imatge per visualitzar el vídeo al canal Youtube

3. Els llibres comptables

Els llibres comptables poden classificar-se atenint-se a diferents criteris i, així, podem parlar de llibres preparatoris o definitius, si els classifiquem d'acord amb l'ordre en què es fan els treballs. En aquests llibres, l'empresa enregistrarà per ordre cronològic tot un seguit de fets a partir dels justificants corresponents. Les anotacions dels llibres preparatoris es traslladaran als llibres definitius, un cop aquestes siguin definitives.

Un altre criteri per classificar els llibres pot ser la funció que realitzen i, llavors, parlem de llibres principals, que són els que resulten imprescindibles; de llibres auxiliars, que serveixen per proporcionar informació més detallada d'un llibre principal, i de llibres registres, que serveixen per recapitular dades d'algun compte específic.

Finalment, podem classificar els llibres des del punt de vista jurídic o legal i, llavors, parlarem de llibres obligatoris, establerts pel Codi de comerç, i de llibres voluntaris, que són els que l'empresari decideix portar per disposar de la millor informació possible.

Si ens fixem en la classificació establerta d'acord amb la funció dels llibres, tenim que, dins dels llibres principals, l'empresa utilitza el llibre diari, el llibre major i el llibre d'inventaris i comptes anuals.

Com a llibres auxiliars, tenim, entre altres, el llibre de caixa, el llibre de bancs, el llibre de clients, el llibre de proveïdors i el llibre d'efectes comercials.

Per acabar, els llibres registres poden ser el llibre registre de factures emeses, el llibre registre de factures rebudes i el llibre registre de béns d'inversió.

Fins ara hem vist que l'empresa pot utilitzar molts llibres, però la llei estableix quins són obligatoris. Així, l'empresari individual ha de portar, necessàriament, el llibre diari, el llibre d'inventari i comptes anuals i aquells que estableixin determinades lleis i disposicions, d'acord amb la tipologia del negoci particular.

Les societats mercantils han de portar els mateixos llibres que l'empresari individual i, a més, el llibre d'actes, on queden reflectits els acords adoptats en les juntes generals.

Aquí tenim un **llibre diari** tal com ens el proporciona el programa de comptabilitat informàtic Gestión MGD. Analitzant les diferents columnes, veiem que queden enregistrats els ítems següents:

Asiento	Fecha	T	Concepto	Cuenta	Descripción cuenta	Debe	Haber	Documento
		Ext	AMORTIZACION DE SAMSUNG 5BBA	6810000	AMORTIZACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL	97,46		
		Ext	AMORTIZACION DE SAMSUNG 5BBA	2817000	AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE EQUIPOS PARA PROCESOS DE INF		97,46	
224	31/12/14	Ext	AMORTIZACION DE SINGER 430	6810000	AMORTIZACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL	45,48		
		Ext	AMORTIZACION DE SINGER 430	2913000	DETERIORO DE VALOR DE MAQUINARIA		45,48	
225	31/12/14	Ext	AMORTIZACION DE TRANSPORTER FURGON CORTO T4	6810000	AMORTIZACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL	438,58		
		Ext	AMORTIZACION DE TRANSPORTER FURGON CORTO T4	2818000	AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ELEMENTOS DE TRANSPORTE		438,58	
226	31/12/14	Ext	AMORTIZACION DE TRANSPORTER FURGON CORTO T4	6810000	AMORTIZACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL	438,58		
		Ext	AMORTIZACION DE TRANSPORTER FURGON CORTO T4	2818000	AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ELEMENTOS DE TRANSPORTE		438,58	
227	31/12/14	Ext	IMPUESTO DE SOCIEDADES	6300000	IMPUESTO CORRIENTE	175,00		
		Ext	IMPUESTO DE SOCIEDADES	4730000	HACIENDA PÚBLICA, RETENCIONES Y PAGOS A CUENTA		75,00	
		Ext	IMPUESTO DE SOCIEDADES	4751000	HACIENDA PÚBLICA, ACREEDORA POR RETENCIONES PRACTICADA		100,00	
228	31/12/14	Ext	DOTACIÓN EXISTENCIAS FINALES MERCANCIAS	3000000	MERCADERÍAS	72.050,00		
		Ext	DOTACIÓN EXISTENCIAS FINALES MERCANCIAS	6100000	VARIACIÓN DE EXISTENCIAS DE MERCADERÍAS		72.050,00	
229	31/12/14	Ext	DOTACIÓN PROVISIONES DEPRECIACIÓN DE INMOVILIZ	6910000	PÉRDIDAS POR DETERIORO DEL INMOVILIZADO MATERIAL	4.000,00		
		Ext	DOTACIÓN PROVISIONES DEPRECIACIÓN DE INMOVILIZ	6940000	PÉRDIDAS POR DETERIORO DE CRÉDITOS POR OPERACIONES COM	987,00		
		Ext	DOTACIÓN PROVISIONES DEPRECIACIÓN DE INMOVILIZ	6959000	DOTACIÓN A LA PROVISIÓN PARA OTRAS OPERACIONES COMERCIA	400,00		
		Ext	DOTACIÓN PROVISIONES DEPRECIACIÓN DE INMOVILIZ	7930000	REVERSIÓN DEL DETERIORO DE PRODUCTOS TERMINADOS Y EN C		5.387,00	
230	31/12/14	Ext	REGUL. DE INGRESOS Y GASTOS	6100000	VARIACIÓN DE EXISTENCIAS DE MERCADERÍAS	72.050,00		
		Ext	REGUL. DE INGRESOS Y GASTOS	7000000	VENTAS DE MERCADERÍAS	582.430,00		
		Ext	REGUL. DE INGRESOS Y GASTOS	7690000	OTROS INGRESOS FINANCIEROS	1.060,47		
		Ext	REGUL. DE INGRESOS Y GASTOS	7930000	REVERSIÓN DEL DETERIORO DE PRODUCTOS TERMINADOS Y EN C	5.387,00		
		Ext	REGUL. DE INGRESOS Y GASTOS	1290000	RESULTADO DEL EJERCICIO		194.162,75	
		Ext	REGUL. DE INGRESOS Y GASTOS	6000000	COMPRAS DE MERCADERÍAS		430.880,00	

Número de l'assentament, data de l'assentament, concepte de l'assentament, número del compte segons el Pla general comptable, descripció del compte que intervé en l'assentament, import que figura al deure, import que figura a l'haver, document vinculat amb l'assentament i un apartat d'observacions.

Tot seguit, tenim un **llibre major** tal com ens el proporciona el programa de comptabilitat informàtic Gestión MGD. Analitzant les diferents columnes, veiem que queden enregistrats els ítems següents:

Asiento	Fecha	T	Concepto	Debe	Haber	Saldo	Documento	Observaciones
44	29/09/14	Rec	COMPRA DE MERCADERIAS	6.500,00		101.500,00		
45	29/09/14	Rec	COMPRA DE MERCADERIAS	5.250,00		106.750,00		
64	04/10/14	Rec	COMPRA MECADERIES	41.250,00		148.000,00		
65	04/10/14	Rec	COMPRA MERCADERIES	49.600,00		197.600,00		
66	04/10/14	Rec	COMPRA MERCADERIES	8.000,00		205.600,00		
67	04/10/14	Rec	COMPRA MERCADERIES	15.000,00		220.600,00		
85	19/10/14	Rec	COMPRA DE MERCADERIES	27.500,00		248.100,00		
86	19/10/14	Rec	COMPRA MERCADERIES	6.300,00		254.400,00		
87	19/10/14	Rec	COMPRA MERCADERIES	9.100,00		263.500,00		
88	19/10/14	Rec	COMPRA MERCADERIES	7.350,00		270.850,00		
98	25/10/14	Rec	COMPRA MERCADERIES	17.550,00		288.400,00		
99	25/10/14	Rec	COMPRA DE MERCADERIES	30.000,00		318.400,00		
127	04/11/14	Rec	COMPRA DE MERCADERIES	6.300,00		324.700,00		
128	04/11/14	Rec	COMPRA MERCADERIES	8.100,00		332.800,00		
129	04/11/14	Rec	COMPRA DE MERCADERIES	6.500,00		339.300,00		
154	22/11/14	Rec	COMPRA DE MERCADERIES	25.880,00		365.180,00		
155	22/11/14	Rec	COMPRA DE MERCADERIES	9.750,00		374.930,00		
156	22/11/14	Rec	COMPRA DE MERCADERIES	15.750,00		390.680,00		
182	07/12/14	Rec	COMPRA MERCADERIES	7.250,00		397.930,00		
191	12/12/14	Rec	COMPRA DE MERCADERIES	6.300,00		404.230,00		
192	12/12/14	Rec	COMPRA DE MERCADERIES	11.000,00		415.230,00		
193	12/12/14	Rec	COMPRA DE MERCADERIES	10.250,00		425.480,00		
194	12/12/14	Rec	COMPRA DE MERCADERIES	5.400,00		430.880,00		
230	31/12/14	Ext	REGUL. DE INGRESOS Y GASTOS		430.880,00			

Número de l'assentament, data de l'assentament, descripció de l'operació, import al deure i a l'haver, saldo del compte concret i un apartat per observacions.

Tot seguit podem veure el balanç tal com ens el proporciona el programa de comptabilitat informàtic Gestión MGD. En primer lloc, hi ha els comptes que integren l'actiu, classificats en actiu no corrent i actiu corrent; en segon lloc, els que formen part del patrimoni net i passiu, agrupats en patrimoni net, passiu no corrent i passiu corrent. Tota aquesta informació, es refereix a l'exercici actual i a l'anterior.

Balance de situación 2014

ACTIVO	Ejercicio 2014	Ejercicio 2013
A) ACTIVO NO CORRIENTE	36.360,56	
II. Inmovilizado material.	34.160,56	
V. Inversiones financieras a largo plazo.	2.200,00	
B) ACTIVO CORRIENTE	856.134,07	
I. Existencias.	72.050,00	
II. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar.	20.747,27	
1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios.	20.328,00	
3. Otros deudores.	419,27	
VI. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes.	763.336,80	
TOTAL ACTIVO (A + B)	892.494,63	

PATRIMONIO NETO Y PASIVO	Ejercicio 2014	Ejercicio 2013
A) PATRIMONIO NETO	848.462,75	
A-1) Fondos propios.	848.462,75	
I. Capital.	550.000,00	
1. Capital escriturado.	550.000,00	
II. Prima de emisión.	110.000,00	
III. Reservas.	-5.700,00	
VII. Resultado del ejercicio.	194.162,75	
B) PASIVO NO CORRIENTE		
C) PASIVO CORRIENTE	44.031,88	
II. Deudas a corto plazo.	10.000,00	
1. Deudas con entidades de crédito.	10.000,00	
IV. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar.	34.031,88	
1. Proveedores.	3.993,00	
2. Otros acreedores.	30.038,88	
TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A + B + C)	892.494,63	

Aquí tenim un compte de pèrdues i guanys tal com ens el proporciona el programa de comptabilitat informàtic Gestión MGD.

Cuenta de pérdidas y ganancias de 2014

	Ejercicio 2014	Ejercicio 2013
1. Importe neto de la cifra de negocios	582.430,00	
2. Variación de existencias de productos terminados y en cur	5.387,00	
3. Trabajos realizados por la empresa para su activo		
4. Aprovisionamientos	-358.830,00	
5. Otros ingresos de explotación		
6. Gastos de personal	-22.358,00	
7. Otros gastos de explotación	-8.212,28	
8. Amortización del inmovilizado	-1.139,44	
9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero		
10. Excesos de provisiones		
11. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado	-4.000,00	
12. Otros resultados		
A) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11)	193.277,28	
13. Ingresos financieros	1.060,47	
14. Gastos financieros		
15. Variación de valor razonable en instrumentos financieros		
16. Diferencias de cambio		
17. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos		
B) RESULTADO FINANCIERO (13+14+15+16+17)	1.060,47	
C) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS (A+B)	194.337,75	
18. Impuestos sobre beneficios	-175,00	
D) RESULTADO DEL EJERCICIO (C + 18)	194.162,75	

Si ens hi fixem, veurem que, a partir dels ingressos propis del negoci i una vegada deduïdes les despeses, s'obté el resultat d'explotació. Posteriorment, operant de la mateixa manera, és a dir, ingressos menys despeses, obtenim els resultats financers. Si su-

mem el resultat d'exploració i el financer, ens donarà el resultat abans d'impostos, que, un cop deduïts els corresponents impostos, ens proporcionarà el resultat que l'empresa ha obtingut en un exercici determinat.



Feu clic a la imatge per visualitzar el vídeo al canal Youtube

4. Evolució històrica de la SA

A l'alta edat mitjana, les invasions bàrbares van provocar la despoblació dels grans centres urbans i, per poder subsistir, els pobles van tornar a la caça i al pasturatge. Aquest és un període d'estancament i paralització de l'activitat mercantil en el qual cada territori feudal només té com a objectiu l'autoabastiment.

Després de les invasions bàrbares hi va haver un creixement de la població que va dinamitzar l'intercanvi i l'expansió de l'economia marítima. Per poder assolir capital, els comerciants es van associar en les companyies regulades, que a Venècia es denominaven *collegantia* i a Gènova, *societas maris*. Els governs facilitaven l'expansió d'aquestes societats mitjançant els contractes de *commendas*, que no deixaven de ser empreses monopolístiques.

Amb posterioritat van aparèixer unes estructures més complexes, anomenades *companyies generals* o *col·lectives*, que encara eren associacions de persones i no de capital.

A partir del segle xv el capital comença a prendre partit en el desenvolupament del comerç. Els descobriments territorials provoquen la necessitat d'explotar-los i són necessàries noves formes associatives, tendents a l'obtenció de gran quantitat de capitals individuals.

Els inversors compraven, com si fos una acció, part d'una operació a les companyies, que ja tenien una estructura semblant a les societats anònimes actuals. Aquestes primeres societats, no relacionades amb la indústria, eren, per exemple, la Companyia Holandesa d'Índies Orientals, nascuda el 1602, o la Companyia de Sant Domènec a Canadà, entre moltes altres.

Aquesta època està caracteritzada per una forta expansió colonial i econòmica. Així, doncs, l'economia comença a universalitzar-se amb un fort desenvolupament del comerç en tots els mars i continents. La producció industrial també coneix un fort impuls, ja que són necessaris més vaixells, més ràpids i més segurs. Aquestes indústries requereixen crèdits, la qual cosa ajuda a incrementar el nombre i el tipus d'activitats bancàries, i cada cop van assolint dimensions més grans.

Ja hem comentat que les empreses, a mesura que van expandint-se, necessiten més recursos financers. Per aquesta raó, les societats personalistes, com les societats col·lectives i comanditàries, caracteritzades per pocs socis que tenen responsabilitat il·limitada i són familiars, van deixant lloc a les societats capitalistes i, més concretament, a la societat anònima, que, gràcies a les seves característiques, pot acumular molts recursos financers.

La Revolució Francesa va comportar un canvi gran en el model d'estat i, així, el seu paper va reduir-se en la vida econòmica de les nacions. El Codi de comerç francès del 1807 constitueix el primer cos normatiu que consagra una regulació general de l'activitat comercial i proporciona un cos jurídic a les societats comercials. Aquest text va tenir molta influència en l'espanyol del 1829, l'alemany del 1861, l'italià del 1865 i d'altres.

Les societats anònimes van entrar a formar part de l'activitat econòmica de cada país de forma diferent. Així, als Estats Units d'Amèrica la industrialització comporta una revolució corporativa que facilita el naixement de les grans societats anònimes, mentre que als Països Baixos la colonització de nous territoris i el comerç marítim les fa imprescindibles. Un model diferent serà l'italià, en què un govern carregat de deutes cedeix als seus creditors el cobrament d'impostos i el naixement de grans societats anònimes.

A Espanya les grans societats anònimes neixen del tràfic marítim i del comerç amb les seves colònies. Així, Felip V i Ferran VI, a principi i meitat del segle XVIII, creen diferents companyies que no deixen de ser les primeres grans societats anònimes de la història espanyola.



Feu clic a la imatge per visualitzar el vídeo al canal Youtube

5. Característiques de la SA

Les característiques de la societat anònima es deriven de la definició que hi ha a la Llei de societats de capital (article 1.3). S'hi estableix que el capital està dividit en accions i està integrat per les aportacions dels socis, que no responen personalment dels deutes socials. En articles posteriors, també es fa referència a altres característiques de la societat anònima, com el capital mínim, el domicili, la nacionalitat i el caràcter mercantil. Tot seguit vegem amb més detalls aquestes particularitats.

La Revolució Industrial va generar negocis intensius en capital. La indústria tèxtil, la construcció del ferrocarril i altres negocis no podien funcionar de forma efectiva en societats personalistes. Però, en canvi, quan es divideix el capital en petites participacions, és possible arribar a molts petits inversors. Si una empresa pot disposar de moltes petites aportacions que li fan molts propietaris, podrà disposar del gran capital que necessita.

S'anomenen *accions* les petites participacions en què la societat anònima divideix el capital social.

En les societats personalistes, com la societat col·lectiva i la comanditària simple, la confiança entre socis és fonamental per poder funcionar correctament, però en les societats anònimes aquesta confiança deixa d'existir a mesura que el volum de l'empresa creix. Fins i tot, podem afirmar que a una gran empresa li preocupa el nombre de socis, però no qui són. El soci passa a ser un número i deixa de ser una persona.

Com més socis tingui la societat, més capital podrà acumular, més negocis podrà emprendre i, si són rendibles, obtindrà més beneficis. Això donarà solvència a la societat i dividendes als accionistes, amb la qual cosa tothom en sortirà beneficiat.

Si un soci respon amb el seu patrimoni personal dels deutes de la seva societat, pot arribar a perdre-ho tot, si, posem per cas, l'afecta una crisi com la que pateix gran part del món occidental en aquests moments.

Per tal que el soci pugui preservar el seu patrimoni personal de les circumstàncies econòmiques del moment i de les fluctuacions conjunturals, cal que hi hagi una responsabilitat limitada a l'aportació econòmica que fa a la societat. Així, si van mal dades, sols perdrà aquesta inversió.

Si una societat anònima té la seu social, és a dir, el domicili en territori espanyol, està regulada per la normativa espanyola i, en el cas de les societats anònimes, per la Llei de societats de capital. El domicili de la societat s'haurà de localitzar en territori espanyol quan el seu principal establiment sigui a l'Estat.

Les característiques més importants d'una societat anònima són:

- El capital que ha de tenir a l'hora de constituir-se no pot ser inferior als 60.000 €, però pot ser tan gran com es vulgui; no hi ha límit per dalt.
- Si un soci subscriu una acció d'una societat anònima, com a mínim, haurà de desemborsar la quarta part del seu nominal i, si s'emetés amb prima, cosa no gaire freqüent, s'hauria de pagar totalment.
- El capital social d'una SA pot incrementar-se o reduir-se en funció de la voluntat dels socis. Lògicament, per poder fer ampliacions i reduccions de capital, s'hauran de seguir una sèrie d'especificacions regulades per llei.
- Totes les aportacions que facin els socis a una societat anònima n'integraran el capital.
- Una societat anònima sempre té caràcter mercantil i, per tant, tot el funcionament estarà regulat per la legislació mercantil vigent en el moment actual. Això vol dir que l'afectaran, entre altres, el Codi de comerç, el Reglament del registre mercantil, el Pla general de comptabilitat, etc.



Feu clic a la imatge per visualitzar el vídeo al canal Youtube

6. Les accions

L'acció és una part alíquota del capital i ha de respondre a una veritable aportació patrimonial.

Característiques de les accions:

- ✦ Són una part alíquota, indivisible i acumulable del capital social.
- ✦ Es consideren valors mobiliaris.
- ✦ Confereixen al titular legítim la condició de soci i li atribueixen els drets reconeguts en la Llei de societats de capital i als estatuts socials.

Les accions poden emetre's per un valor superior al nominal, i això s'anomena *prima d'emissió*. No és possible, en canvi, emetre accions per sota del seu valor nominal.

Des d'un punt de vista comptable, quan una empresa emet accions, posa en circulació instruments financers.

Les accions poden estar representades mitjançant títols o anotacions en compte. Tant en un cas com en l'altre, tenen la consideració de valors mobiliaris. Poden atorgar drets diferents als titulars. Les que tenen el mateix contingut de drets constitueixen una mateixa classe. Les que tenen el mateix nominal són de la mateixa sèrie. També poden ser nominatives o al portador. Fins que no estiguin desemborsades, són nominatives.

L'acció proporciona tot un seguit de drets al titular, com són:

- ✦ Participar en el repartiment dels guanys socials i en el patrimoni resultant de la liquidació.
- ✦ Tenir subscripció preferent a l'hora d'emetre noves accions o obligacions convertibles en accions.

- Assistir a les juntes generals, votar i impugnar els acords socials.
- Estar informat, és a dir, el dret a rebre tots aquells documents i estats comptables que facilitin la informació necessària per prendre les decisions corresponents.

Hi ha quatre tipus d'accions diferents: les ordinàries, les privilegiades, les que no tenen dret a vot i les rescatables. Les característiques de cadascuna són:

Les accions *ordinàries* són aquelles que proporcionen als titulars el règim normal de drets i obligacions inherents a la condició de soci, que detalla l'article 93 del Text refós de la Llei de societats de capital.

Les accions *privilegiades*, també anomenades *preferents*, són aquelles que tenen certs privilegis en relació amb les ordinàries. Si bé poden ser molt variats, normalment proporcionen un dividend preferent.

Els titulars d'*accions sense dret a vot* tenen dret a percebre el dividend anual mínim, fix o variable, que estableixen els estatuts.

No poden emetre's accions sense dret a vot per un import nominal superior a la meitat del capital desemborsat. Al dividend anual mínim de què disposen les accions sense dret a vot, se'ls afegeix el dividend de les accions ordinàries. Aquestes accions no es veuen afectades per les reduccions de capital per pèrdues.

Finalment, en cas de liquidació de la societat, tenen el dret al reemborsament abans que la resta d'accions.

Les societats anònimes cotitzades poden emetre accions que siguin rescatables per un import no superior a la quarta part del capital social. En l'acord d'emissió s'han de fixar les condicions per exercir el dret de rescat.

Les accions *rescatables* han de ser íntegrament desemborsades en el moment de la subscripció. L'amortització s'ha de realitzar amb càrrec a beneficis o a reserves lliures o amb el producte d'una nova emissió d'accions acordada per junta general amb la finalitat de finançar l'operació d'amortització.



Feu clic a la imatge per visualitzar el vídeo al canal Youtube

7. Ampliació de capital en la SA

Quan es constitueix una societat, se la dota d'un determinat capital social d'acord amb les expectatives d'aquell moment. Per tant, es té en compte:

- ✦ La conjuntura econòmica del moment i les perspectives més immediates.
- ✦ La capacitat productiva i les possibilitats d'abastiment.
- ✦ Les possibilitats del mercat d'absorbir els productes o serveis de l'empresa.
- ✦ El risc que s'està disposat a córrer.
- ✦ La disponibilitat econòmica dels socis, entre altres.

Uns anys després, moltes de les expectatives inicials han pogut variar i les necessitats de capital, també. Potser l'empresa vol augmentar-lo, vol incorporar un o més socis nous o, senzillament, destinar reserves a capital. El capital social, doncs, pot incrementar-se o reduir-se en funció de les necessitats de l'empresa.

Pel que fa a l'ampliació de capital, hi ha alguns punts que estan regulats per llei:

- ✦ La xifra de capital ha de constar als estatuts de la societat.
- ✦ L'empresa no pot emetre noves accions que suposin noves aportacions dineràries mentre que no estiguin totalment desemborsades les emissions anteriors.

Aquest precepte:

- no afecta les companyies d'assegurances;
- es flexibilitza en totes les altres companyies, ja que s'estableix que, si la quantitat pendent de desemborsar no excedeix del 3% del capital social, podrà fer-se l'ampliació igualment (amb això, intenta solucionar el fet que

hi pugui haver accionistes morosos i que hi hagi una quantitat pendent de desemborsar).

Per fer una ampliació de capital es poden utilitzar dos procediments:

- ✦ L'emissió de accions noves.
- ✦ L'augment del valor nominal de les accions ja existents. En aquest cas, serà necessari el consentiment de tots els socis, llevat que l'ampliació estigui alliberada perquè s'ha fet a càrrec de reserves o beneficis.

A canvi de les accions, existeix el que s'anomena *contravalor*, que pot ser:

- ✦ Noves aportacions de diners o béns al patrimoni.
- ✦ La compensació de crèdits contra la societat (deutes a proveïdors o creditors).
- ✦ La capitalització de reserves.
- ✦ La conversió d'obligacions en accions.
- ✦ L'absorció d'una altra empresa.

Prima d'emissió

Una empresa que amplia el capital és una empresa en funcionament. Per tant, cal pensar que tindrà uns recursos (reserves) procedents de beneficis no distribuïts. Aquests guanys pertanyen als accionistes de la societat, els quals, en un moment determinat, hi renuncien per un temps breu. Si, en aquestes circumstàncies, la societat amplia capital, els nous accionistes s'assimilaran als ja existents i passaran a ser propietaris d'aquells recursos que no s'havien repartit.

La prima d'emissió serà el que han d'aportar els nous socis en concepte de reserva perquè la relació patrimoni net/capital que hi havia abans de l'ampliació continuï sent la mateixa.

En aquest exemple numèric es pot veure la prima d'emissió i el seu import.

- ✦ Partim d'un balanç, que hem simplificat, i sols es mostra el detall del patrimoni net: disposa d'un capital de 2.000 i d'unes reserves per 3.000.

Actiu		Patrimoni net i passiu	
Comptes d'actiu	6.000	Capital social	2.000
		Reserves	3.000
		Comptes de passiu	1.000
Total	6.000	Total	6.000

- ✦ Tot seguit calculem l'import del patrimoni net, sumant capital més reserves i ens dona 5.000.
- ✦ La relació entre patrimoni net (5.000) i capital social (2.000) ens dona 2,5.
- ✦ Ara suposem que la societat vol fer una ampliació de capital de 3.000. El nou capital passaria dels 2.000 inicials als 5.000.

- ✦ Si l'empresa vol mantenir la relació entre patrimoni net i capital social al nivell que hi havia abans de l'ampliació de capital (2,5), haurem de fer l'equació. Un cop resolta, ens assenyala que el nou patrimoni net ha de ser 12.500.
- ✦ Si volem saber el que han d'aportar els nous accionistes en concepte de reserves en participar en l'ampliació de capital haurem de fer una altra equació, en la qual Y serà la incògnita. Un cop resolta, ens dóna 4.500.
- ✦ Aquest serà l'import de la prima d'emissió i podem veure que, per cada euro de capital que s'aporta, s'hi haurà de contribuir amb un euro i mig en concepte de prima d'emissió.

La prima d'emissió que acabem de calcular es considera reserva disponible i la societat té diverses opcions:

- ✦ Incorporar-la a reserva legal.
- ✦ Incorporar-la a capital.
- ✦ Deixar-la al balanç com a prima d'emissió.
- ✦ Distribuir-la als accionistes com a dividends.
- ✦ Utilitzar-la per compensar pèrdues futures.



Feu clic a la imatge per visualitzar el vídeo al canal Youtube

8. Reducció de capital en la SA

Quan es constitueix una societat, se la dota d'un determinat capital social d'acord amb les expectatives d'aquell moment. Per tant, es té en compte:

- ✦ La conjuntura econòmica del moment i les perspectives més immediates.

- ✦ La capacitat productiva i les possibilitats d'abastiment.
- ✦ Les possibilitats del mercat d'absorbir els productes o serveis de l'empresa.
- ✦ El risc que s'està disposat a córrer.
- ✦ La disponibilitat econòmica dels socis, entre altres.

Al cap d'un temps, les necessitats de capital poden haver disminuït per reducció efectiva del patrimoni o per l'aplicació de determinades normes mercantils o comptables.

El capital social, doncs, pot incrementar-se o reduir-se en funció de les necessitats de l'empresa.

Des d'un punt de vista legal, per poder *reduir capital*, és necessari que s'acordi per la junta general, que ha d'expressar un seguit de condicions, com són la xifra de reducció de capital, la finalitat de la reducció, el procediment mitjançant el qual la societat ho durà a terme, el termini d'execució i la quantitat que s'haurà d'abonar, si és el cas, als accionistes.

L'acord de reducció s'ha de publicar al *Butlletí Oficial del Registre Mercantil* i en un diari de màxima difusió de la província on la societat tingui el seu domicili.

L'article 317 del text refós de la Llei de societats de capital estableix que la reducció es pot fer de tres maneres possibles:

- ✦ La disminució del valor nominal de les accions. Aquest és el procediment més senzill i democràtic, ja que respecta el principi de paritat entre els accionistes.
- ✦ L'amortització d'un nombre determinat d'accions. Aquest mecanisme pot dur-se a terme per l'adquisició d'accions pròpies amb la finalitat de reduir el capital social. També pot fer-se un sorteig entre els accionistes i reemborsar el valor als accionistes premiats.
- ✦ L'agrupació d'accions. Consisteix a agrupar unes accions per ser canviades per altres de noves, de manera que el valor nominal s'iguali a la xifra a la qual ha de quedar reduït el capital social.

No totes les modalitats de reducció de capital figuren a l'article 317 de la Llei de societats de capital. N'hi ha d'altres que són conseqüència d'altres normes de la mateixa llei. Així, podem assenyalar les modalitats següents:

- ✦ Devolució d'aportacions dels socis.
- ✦ Condonació de dividends passius.
- ✦ Eliminació de pèrdues.
- ✦ Adquisició d'accions pròpies per amortitzar.
- ✦ Constitució o increment de la reserva legal o de voluntàries.
- ✦ Les accions no venudes dels accionistes morosos.
- ✦ Per separació de socis.

Tot seguit, comentarem les modificacions anteriors i veurem les anotacions comptables que cada una ocasionarà.

La *devolució d'aportacions* dels socis comporta una reducció efectiva del patrimoni social de l'empresa.

La comptabilització es fa carregant el capital social i abonant el compte deute a curt termini en el moment de la presa de l'acord. Quan el pagament es realitzi, carregarem el compte deute a curt termini i n'abonarem un de tresoreria, per exemple, bancs.

En la *condonació de dividends passius* el patrimoni net de la societat també disminueix i els creditors poden oposar-s'hi.

Comptablement, reduïrem el capital social carregant aquest compte i abonarem socis per desemborsaments no exigits, on hi haurà la quantitat condonada als accionistes.

L'*eliminació de pèrdues* persegueix restablir l'equilibri entre el capital social i el patrimoni net, que s'ha alterat com a conseqüència de pèrdues. El restabliment d'aquest equilibri tindrà caràcter obligatori sempre que el patrimoni net sigui menor a les dues terceres parts del capital social.

Comptablement, tindrem un abonament dels resultats negatius d'exercicis anteriors; també hi podria haver l'abonament del resultat de l'exercici actual si té pèrdues. Al deure hi tindrem capital social; sempre hi ha la possibilitat que també s'utilitzin algunes reserves en l'absorció de les pèrdues.

En la *constitució o increment de la reserva legal o les reserves voluntàries* no hi ha variació patrimonial, ja que el que disminueix en el capital social s'incrementa en les reserves.

Si es dota o s'incrementa la reserva legal, no hi pot haver oposició dels creditors, ja que s'està davant una reserva força indisponible.

Es disminueix el capital per incrementar les reserves voluntàries, si ho permet l'oposició dels creditors.

Els assentaments són:

- ✦ En la dotació a reserva legal figura a l'haver per la quantitat que es traspasa des del capital social, que figura al deure, així com aquelles reserves voluntàries que també intervenen en l'operació.
- ✦ En la dotació a reserves voluntàries, trobem al deure, el capital social i a l'haver, les reserves voluntàries.

En l'*adquisició d'accions pròpies per amortitzar* la societat ha comprat accions dels accionistes que voluntàriament han decidit vendre-les i, posteriorment, són amortitzades.

Comptablement, enregistrem primer la compra, mitjançant el càrrec corresponent al compte Accions pròpies per reducció de capital, i la contrapartida, a un compte de tresoreria.

En el moment d'amortitzar, abonem Accions pròpies per reducció de capital i al deure tindrem capital social. També hi ha la possibilitat de carregar el compte de reserves voluntàries per les diferències.

Operació acordió. De vegades una reducció de capital forma part d'una operació de més envergadura, mitjançant la qual abandonen tots els socis antics (o molts). Tot seguit es fa una ampliació de capital per donar entrada a nous socis o augmentar la participació dels qui es queden.

Comptablement, enregistrem en un assentament la reducció de capital per eliminació de pèrdues i, posteriorment, fem l'assentament d'ampliació de capital.



Feu clic a la imatge per visualitzar el vídeo al canal Youtube

9. Dissolució d'una SA

La dissolució d'una societat anònima és l'acte jurídic que inicia el procés que donarà lloc a l'extinció de la societat des del punt de vista jurídic i econòmic. La dissolució no significa que la societat deixi d'existir de forma automàtica, sinó que comporta que s'ha iniciat un procés, més o menys llarg, que acabarà quan la societat deixi d'existir. Després de la dissolució ve un període anomenat liquidació, en el qual es realitza l'actiu, es paga el passiu i el que queda es reparteix entre els socis.

Hi ha diferents motius pels quals una societat es dissol. Bàsicament, és per una causa legal o estatutària, per exemple:

- Per haver finalitzat l'activitat de l'empresa.
- Per no poder assolir la finalitat social.
- Per la paralització dels òrgans socials.
- Per pèrdues que comportin que el patrimoni net estigui per sota de la meitat del capital social ($PN < \frac{1}{2} CS$).
- Per reducció del capital social per sota del mínim legal (60.000 €).
- Perquè el valor nominal de les accions sense vot excedeixi de la meitat del capital social desemborsat i no s'arregli aquesta situació en dos anys.
- Per qualsevol altre motiu establert als estatuts.

Tota dissolució requereix l'aprovació en junta general d'accionistes.

D'acord amb l'article 371.1 de la TRLSC, la dissolució de la societat obre el període de liquidació, en el qual tindrem:

- La societat dissolta conserva la seva personalitat jurídica.
- Cessa la representació dels administradors i els liquidadors assumeixen les seves funcions.
- Els accionistes que representin el 20% del capital social poden sol·licitar la designació d'un interventor.

Els liquidadors han de fer les operacions pròpies de la liquidació i han de representar l'empresa durant aquest període. Algunes de les seves funcions són:

- Subscriure l'inventari i balanç de la societat.
- Portar els llibres comptables.
- Fer les operacions comercials pendents.
- Vendre els béns de la societat.
- Rebre crèdits i dividend passius.
- Contractar transaccions i arbitratges.
- Pagar els creditors.
- Convocar juntes generals per informar els socis.

Acabada la liquidació, s'elaborarà un balanç final, que servirà per determinar la quota d'actiu social que s'ha de repartir per cada acció. Aquest balanç s'ha d'aprovar en junta general d'accionistes i s'ha de publicar al *Butlletí Oficial del Registre Mercantil Espanyol* (BORME), així com en un diari on l'empresa tingui el seu domicili social. Finalment, s'ha de sol·licitar al registrador mercantil la cancel·lació dels assentaments de la societat extingida.



Feu clic a la imatge per visualitzar el vídeo al canal Youtube

10. Comptabilització de l'IVA

Característiques de l'IVA. Un dels punts que diferencia l'IVA d'altres impostos és la meritació, que es produeix operació per operació, és a dir, és instantània.

Altres impostos com l'IRPF (l'impost sobre la renda de les persones físiques) i l'impost sobre societats són de meritació periòdica. En el cas de l'IRPF, la data és sempre el 31 de desembre i en l'impost sobre societats, el darrer dia de l'exercici comptable, que en la majoria de casos també és el 31 de desembre.

Funcionament de l'IVA. Per les vendes o prestacions de serveis, els empresaris repercuteixen, és a dir, cobren les quotes d'IVA corresponents als seus clients, amb l'obligació d'ingressar-les al Tresor Públic.

Per les compres de productes, els empresaris suporten, és a dir, paguen unes quotes que tenen dret a deduir-se quan facin les declaracions.

Liquidació de l'IVA. Cada trimestre, o cada mes si són empreses molt grans, s'ha de calcular la diferència entre l'IVA repercutit —aquell que l'empresa ha cobrat als clients i deutors— i l'IVA suportat —aquell que l'empresa ha pagat als proveïdors i creditors. Amb això, obtindrà un resultat:

Si és positiu, haurà d'ingressar la quantitat obtinguda al Tresor.

Si és negatiu, compensarà la quantitat obtinguda amb les liquidacions següents.

Si, en arribar a la darrera declaració de l'any, el resultat segueix sent negatiu, llavors pot fer dues coses: una, demanar al Tresor que li torni la quantitat; dues, que la quantitat resultant sigui compensada en les liquidacions de l'exercici següent.

Règims de l'IVA. Hi ha un règim general i diversos règims especials.

- Els agricultors i ramaders tributen en un règim especial de l'agricultura, ramaderia i pesca o al règim simplificat.
- Els comerciants minoristes tributen al règim de recàrrec per equivalència.
- Els empresaris del sector serveis poden tributar al règim simplificat.

En aquelles activitats en què no hi hagi un règim especial o s'hi renunciï, s'utilitzarà el règim general.

Els tipus de l'IVA. Hi ha tres tipus d'IVA, que, des de l'1 de setembre del 2012, són el general al 21%, el reduït al 10% i el superreduït al 4%.

Abans de la darrera pujada, el tipus reduït era del 8% i el general, del 18%, mentre que el superreduït segueix sent del 4%.

Obligacions formals de l'IVA. El règim de l'IVA comporta un seguit d'obligacions, que són:

- Lliurar una factura completa als clients i conservar-ne una còpia. Tanmateix, en determinades operacions, com les vendes al detall, poden emetre un tiquet si l'import no passa de 3.000 €, IVA inclòs.
- Portar el llibre registre de factures emeses.
- Portar el llibre registre de factures rebudes.
- Portar el llibre registre de béns d'inversió.
- Presentar quatre declaracions trimestrals. La del primer trimestre, fins al 20 d'abril; la del segon trimestre, fins al 20 de juliol; la del tercer trimestre, fins al 20 d'octubre, i la del quart trimestre, fins al 20 de gener de l'any següent.
- Documents que cal presentar. Cada trimestre, cal presentar el Model 303 corresponent a la declaració trimestral. A més, en el quart trimestre, s'ha de presentar el Model 390, de declaració resum anual.

Aquests documents es troben al web de l'Agència Tributària, en l'apartat de documentació.

Comptabilització de l'IVA. El preu d'un bé o servei que compra o ven una empresa porta dos components implícits: el valor de l'element i el valor de l'IVA.

El PGC destina un seguit de comptes per comptabilitzar l'IVA, que estan inclosos al subgrup 47, Administracions públiques. Són els següents:

- 472 Hisenda pública, IVA suportat
- 477 Hisenda pública, IVA repercutit
- 4700 Hisenda pública, deutor per IVA
- 4750 Hisenda pública, creditor per IVA

a) *Comptabilització de l'IVA suportat*

Quan l'empresa compra béns:

	Compres de mercaderies Hisenda pública, IVA suportat	a	Proveïdors	
--	---------------------------------------------------------	---	------------	--

Quan compra un immobilitzat:

	Maquinària Hisenda pública, IVA suportat	a	Proveïdors d'immobilitzat a curt termini	
--	---------------------------------------------	---	------------------------------------------	--

Si l'empresa adquireix un servei:

	Serveis professionals independents Hisenda pública, IVA suportat	a	Creditors prestació de serveis	
--	---------------------------------------------------------------------	---	--------------------------------	--

b) *Comptabilització de l'IVA repercutit*

Quan l'empresa ven béns:

	Clients	a	Venda de mercaderies Hisenda pública, IVA repercutit	
--	---------	---	---------------------------------------------------------	--

Si ven immobilitzat de segona mà, l'assentament es pot apuntar, per exemple, a bancs i amortització acumulada de l'immobilitzat material a maquinària i a hisenda pública, IVA repercutit.

	Bancs Amortització acumulada	a	Maquinària Hisenda pública, IVA repercutit	
--	---------------------------------	---	-----------------------------------------------	--

Finalment, en el cas d'una prestació de serveis, farem, per exemple, bancs a prestació de serveis i a hisenda pública, IVA repercutit.

	Bancs	a	Prestació de serveis Hisenda pública, IVA repercutit	
--	-------	---	---------------------------------------------------------	--

c) *Comptabilització de l'IVA a la hisenda pública*

Podem trobar-nos, com ja s'ha comentat anteriorment, amb IVA que s'ha d'ingressar quan l'IVA repercutit del període és més gran que l'IVA suportat. En aquest cas s'ha d'enregistrar de la manera següent:

	Hisenda pública, IVA repercutit	a	Hisenda pública, IVA suportat Hisenda pública, creditora per IVA	
--	---------------------------------	---	---------------------------------------------------------------------	--

Quan el Tresor hagi de tornar diners, perquè l'IVA suportat sigui més gran que l'IVA repercutit, l'assentament que s'ha d'enregistrar és:

	Hisenda pública, IVA repercutit Hisenda pública, deutora per IVA	a	Hisenda pública, IVA suportat	
--	---------------------------------------------------------------------	---	-------------------------------	--



Feu clic a la imatge per visualitzar el vídeo al canal Youtube

11. Comptabilització de l'IS (1a part)

L'assentament base és el següent:

	6300 Impost sobre beneficis	a	4752 HP Creditora per impost sobre societats	
--	-----------------------------	---	----------------------------------------------	--

Aquí ens podem trobar el problema següent: que l'impost sobre beneficis està establert en criteris comptables a partir del resultat de l'exercici, mentre que la hisenda pública creditora per impost sobre societat s'estableix en criteris fiscals, i s'obté la base imposable.

Si els criteris comptables i els fiscals no coincideixen, ens podem trobar que hi ha una sèrie de diferències.

a) Diferències entre comptabilitat i fiscalitat

En el quadre següent, podem veure el que s'ha de fer perquè, partint del resultat de l'exercici, pugui obtenir-se la base imposable:

Resultat de l'exercici
+ Despeses comptable no fiscals. (ex.: una sanció)
- Despeses fiscals no comptables. (ex.: l'amortització accelerada)
- Ingressos comptables no fiscals. (ex.: les vendes a termini)
+ Ingressos fiscals no comptables. (ex.: les operacions vinculades)
= Base imposable

Per veure el que acabem d'assenyalar, podem utilitzar l'exemple següent:

Imaginem que, durant un exercici, una empresa ha tingut unes vendes de 120.000 €, unes compres de 70.000 € i una sanció de 10.000 €. Volem saber quin ha estat el resultat de l'exercici i quina la base imposable.

NOTA: S'ha de tenir present que, d'acord amb la legislació fiscal espanyola, la sanció no és una despesa deduïble. És una despesa comptable, però no una despesa fiscal.

$$\text{Resultat de l'exercici} = 120.000 - 70.000 - 10.000 = 40.000 \text{ €}$$

$$\text{Base imposable} = 120.000 - 70.000 = 50.000 \text{ €}$$

Hem de tenir en compte que les diferències poden ser permanents i temporànies:

a) Diferència permanent. Els criteris entre la comptabilitat i la fiscalitat difereixen totalment, per exemple, en la sanció de 10.000 € anterior.

<i>Any</i>	<i>Despesa comptable</i>	<i>Despesa fiscal</i>	<i>Diferència</i>
1	10.000	Mai	10.000
2			
3			
...			
...			
Total	10.000	0	10.000

b) Diferència temporània. Existeixen discrepàncies en relació amb el moment de la imputació de la despesa, per exemple, en la llibertat d'amortització.

Si comprem una màquina per 50.000 € i decidim amortitzar-la linealment durant 5 anys a raó de 10.000 € anuals i resulta que pot utilitzar-se la llibertat d'amortització i el primer exercici considerar tota l'amortització com una despesa fiscal, llavors tindríem les diferències temporànies que figuren en la darrera columna i que, com pot veure's a la fila del total, s'acaben compensant després dels 5 anys.

<i>Any</i>	<i>Despesa comptable</i>	<i>Despesa fiscal</i>	<i>Diferència</i>
1	10.000	50.000	-40.000
2	10.000	0	+10.000
3	10.000	0	+10.000
4	10.000	0	+10.000
5	10.000	0	+10.000
Total	50.000	50.000	0

Tot seguit, presentem un exemple per ajudar que es compregui millor el que acabem d'assenyalar.

Suposem que una empresa té unes vendes de 80.000 € i unes compres de 30.000 €. Ha adquirit una màquina per 8.000 € amb una vida útil de 8 anys, sense valor residual i comptablement l'amortitzarà de forma lineal, però, com que disposa de llibertat d'amortització fiscal, ho imputa tot a aquest exercici.

Se'ns demana la liquidació de l'IS (suposem que les vendes i les compres es mantenen iguals durant els 8 anys considerats) i que el tipus impositiu és del 30%.

$$\text{Amortització anual} = 8.000 / 8 = 1.000 \text{ €}$$

El benefici anual s'obté de:

Vendes	80.000
- Compres	-30.000
- Amortització	-1.000
= Benefici	49.000

Si apliquem els criteris comptables, la taula en què veiem l'impost que s'ha de pagar en cada exercici és:

<i>Any</i>	<i>Benefici</i>	<i>% impost</i>	<i>Impost</i>
1	49.000	30 %	14.700
2	49.000	30 %	14.700
3	49.000	30 %	14.700
4	49.000	30 %	14.700
5	49.000	30 %	14.700
6	49.000	30 %	14.700
7	49.000	30 %	14.700
8	49.000	30 %	14.700
Total	392.000		117.600

Si ara incorporem l'efecte de la llibertat d'amortització, que no és altra cosa que el fet que l'empresa pot establir les quotes anuals sense necessitat de seguir les taules fiscals d'amortització, i que en el nostre exemple hem suposat que tota l'amortització s'imputa en el primer exercici, llavors l'efecte és:

<i>Any</i>	<i>Despesa comptable</i>	<i>Despesa fiscal</i>	<i>Diferència</i>
1	1.000	8.000	-7.000
2	1.000	0	+1.000
3	1.000	0	+1.000
4	1.000	0	+1.000
5	1.000	0	+1.000
6	1.000	0	+1.000
7	1.000	0	+1.000
8	1.000	0	+1.000
Total	8.000	8.000	0

Com que es tracta d'una diferència temporal, l'impost que s'haurà de pagar serà el mateix, però la quota anual serà diferent. Això ho podem veure en la taula següent:

<i>Any</i>	<i>Sense diferiment</i>		<i>Amb diferiment</i>	
	<i>Benefici</i>	<i>Impost</i>	<i>Benefici</i>	<i>Impost</i>
1	49.000	14.700	42.000	12.600
2	49.000	14.700	50.000	15.000
3	49.000	14.700	50.000	15.000
4	49.000	14.700	50.000	15.000
5	49.000	14.700	50.000	15.000
6	49.000	14.700	50.000	15.000
7	49.000	14.700	50.000	15.000
8	49.000	14.700	50.000	15.000
Total	392.000	117.600	392.000	117.600

Les diferències que hi ha en la taula anterior es comptabilitzen de la manera següent:

a) Si ens fixem en el primer any, veiem que tenim un impost diferit de 7.000, que, si el multipliquem per la taxa impositiva, que l'hem fixada en el 30%, tindriem: $7.000 \times 30\% = 2.100$, la qual cosa comporta l'assentament següent:

14.700	Impost/ benefici	a	Impost diferit	2.100
			Hisenda pública creditora	12.600

b) Si ara ens referim als altres 7 anys, en què hi ha una diferència de 1.000, que, en multiplicar-la pel tipus impositiu del 30%, ens dóna 300, l'assentament que s'origina és el següent:

14.700	Impost/ benefici			
300	Impost diferit	a	Hisenda pública creditora	15.000



Feu clic a la imatge per visualitzar el vídeo al canal Youtube

12. Comptabilització de l'IS (2a part)

En primer lloc, veurem com es calcula l'impost que s'ha de pagar mitjançant el quadre següent:

Benefici abans d'impostos
+ Diferències permanents
± Diferències temporànies
– Bases imposables negatives d'exercicis anteriors
= Base imposable
x tipus de gravamen
= Quota íntegra
– Deduccions i bonificacions
= Quota líquida
– Retencions i pagaments a compte
= Quota diferencial

Tot això ho podem explicar millor si ens ajudem d'uns exemples:

1. Una societat ha tingut un benefici abans d'impostos de 250.000 €. No té diferències temporànies ni permanents i el tipus de gravamen és del 30%. Disposa d'unes deduccions de 12.000 € i unes retencions i pagaments a compte de 28.000 €. Se'ns demana que presentem la liquidació de l'impost.

Benefici abans d'impostos	250.000
+ Diferències permanents	
± Diferències temporànies	
– Bases imposables negatives d'exercicis anteriors	
= Base imposable	250.000
x tipus de gravamen	0,30
= Quota íntegra	75.000
– Deduccions i bonificacions	–12.000
= Quota líquida	63.000
– Retencions i pagaments a compte	–28.000
= Quota diferencial a ingressar	35.000

L'assentament per registrar l'impost sobre societats és:

63.000	6300 Impost/benefici	a	473 HP retencions	28.000
			4752 HP creditora per Imp. s/ Soc.	35.000

2. Una societat ha tingut un benefici abans d'impostos de 250.000 €. No té diferències temporànies ni permanents i el tipus de gravamen és del 50%. Disposa d'unes deduccions de 12.000 € i unes retencions i pagaments a compte de 65.000 €. Se'ns demana que presentem la liquidació.

Benefici abans d'impostos	250.000
+ Diferències permanents	
± Diferències temporànies	
– Bases imposables negatives d'exercicis anteriors	
= Base imposable	250.000
x tipus de gravamen	0,30
= Quota íntegra	75.000
– Deduccions i bonificacions	–12.000
= Quota líquida	63.000
– Retencions i pagaments a compte	–65.000
= Quota diferencial a tornar	2.000

L'assentament per registrar l'impost sobre societats és:

63.000	6300 Impost/benefici			
2.000	4709 HP deutora	a	473 HP retencions	65.000

3. Una societat ha tingut un benefici abans d'impostos de 250.000 €. Ha pagat una multa de 10.000 € i el tipus de gravamen és del 30%. Disposa d'unes bonificacions de 15.000 € i unes retencions i pagaments a compte de 25.000 €. Se'ns demana que presentem la liquidació.

Benefici abans d'impostos	250.000
+ Diferències permanents	+10.000
± Diferències temporànies	
– Bases imposables negatives d'exercicis anteriors	
= Base imposable	260.000
x tipus de gravamen	0,30
= Quota íntegra	78.000
– Deduccions i bonificacions	–15.000
= Quota líquida	63.000
– Retencions i pagaments a compte	–25.000
= Quota diferencial a tornar	38.000

L'assentament per registrar l'impost sobre societats és:

63.000	6300 Impost/benefici	a	473 HP retencions	25.000
			4752 HP creditora per Imp. s/ Soc.	38.000

4. Una societat ha tingut un benefici abans d'impostos de 50.000 €. Hi ha un deteriorament de clients, no deduïble fiscalment aquest any, de 4.000 €, i el tipus de gravamen és del 30%. Les deduccions ascendeixen a 3.000 € i les retencions, a 5.000 €. Se'ns demana que presentem la liquidació.

Benefici abans d'impostos	50.000
+ Diferències permanents	
± Diferències temporànies	+4.000
– Bases imposables negatives d'exercicis anteriors	
= Base imposable	54.000
x tipus de gravamen	0,30
= Quota íntegra	16.200
– Deduccions i bonificacions	–3.000
= Quota líquida	13.200
– Retencions i pagaments a compte	–5.000
= Quota diferencial a tornar	8.200

L'assentament per registrar l'impost sobre societats és:

13.200	6300 Impost/benefici	a	473 HP retencions	5.000
			4752 HP creditora per imp. s/ soc.	8.200
1.200	4740 Actius per dif. temporànies	a	6301 Impost diferit	1.200

L'import de les diferències temporànies, els 1.200 €, surten de multiplicar el deteriorament de clients 4.000 pel tipus impositiu: $4.000 \times 30\% = 1.200$ €.

Una societat ha tingut un benefici abans d'impostos de 60.000 €. Hi ha un benefici per una venda amb pagament ajornat de 500 € que no tributa aquest exercici i el tipus de gravamen és del 30%. Les deduccions són de 4.000 € i les retencions, de 10.000 €. Se'ns demana que presentem la liquidació.

Benefici abans d'impostos	60.000
+ Diferències permanents	
± Diferències temporànies	–500
– Bases imposables negatives d'exercicis anteriors	
= Base imposable	59.500
x tipus de gravamen	0,30
= Quota íntegra	17.850
– Deduccions i bonificacions	–4.000
= Quota líquida	13.850
– Retencions i pagaments a compte	–10.000
= Quota diferencial a tornar	3.850

L'assentament per registrar l'impost sobre societats és:

13.850	6300 Impost /benefici	a	473 HP retencions	10.000
			4752 HP creditora per imp. s/ soc.	3.850
150	6301 Impost diferit	A	479 Passius per dif. temporànies	150

Els 150 de l'impost diferit es calculen multiplicant les diferències temporànies pel gravamen: $500 \times 30\% = 150 \text{ €}$.

2a part. Les xifres

Les societats mercantils, en les seves diferents formes (anònima, limitada, col·lectiva i comanditària) realitzen les operacions que hem explicat en els vídeos anteriors d'una manera d'allò més normal, raó per la qual l'estadística les recull des de fa molts anys.

L'Institut Nacional d'Estadística espanyol (INE) és un organisme administratiu adscrit al Ministeri d'Economia i Competitivitat, que disposa d'autonomia i de patrimoni propi i es regeix per la Llei 12/1989, de 9 de maig, de la funció estadística pública, i per un Estatut aprovat pel Reial decret 508/2001, d'11 de maig. Fruit d'haver constatat que la societat demana més informació estadística tant en qualitat com en quantitat, l'INE ha de fer front a noves investigacions i sotmetre tota la seva informació a un acurat control de qualitat.

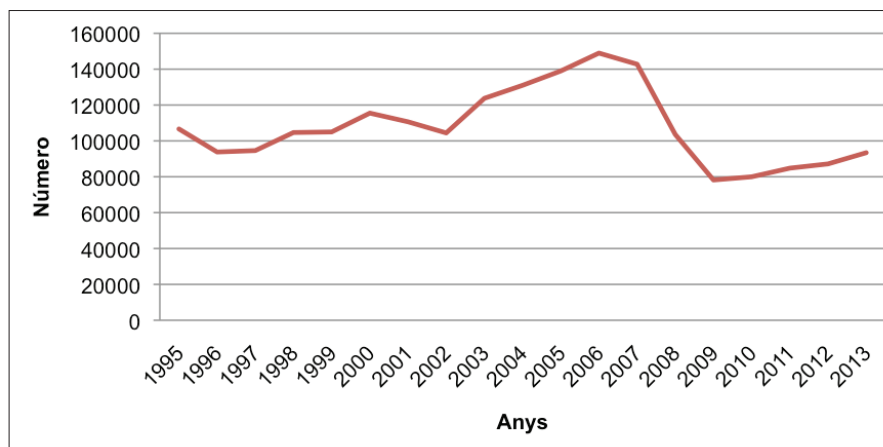
Per llei, l'INE té encomanat de forma expressa la realització de les operacions estadístiques de gran magnitud, i és per això que hem utilitzat les seves dades com a font per presentar les anàlisis següents.

La informació que hi ha al web de l'INE és tan gran que, necessàriament, s'ha hagut de processar prèviament, ja que, per exemple, en totes les operacions societàries analitzades, les sèries proporcionaven la informació mensual. Si tenim en compte que hem agafat sempre del 1995 al 2013, els 18 anys pels 12 mesos, ens proporcionava 216 dades que eren molt difícil de representar gràficament. Per aquesta raó, totes les gràfiques són d'elaboració pròpia, així com les taules que les acompanyen, que són recopilacions sintètiques de les dades de l'INE.

Les operacions que presentem són les constitucions, les ampliacions i les dissolucions de les societats mercantils (anònimes, limitades, col·lectives i comanditàries), tant en nombre com en milers d'euros, durant el període del 1995 al 2013.

1. Constitució de societats mercantils en nombre

Anys	Nombre
1995	106.657
1996	93.811
1997	94.606
1998	104.678
1999	105.006
2000	115.493
2001	110.648
2002	104.443
2003	123.750
2004	130.992
2005	138.981
2006	148.964
2007	142.763
2008	103.565
2009	78.204
2010	79.994
2011	84.812
2012	87.182
2013	93.420



La tendència en la constitució de societats mercantils, creixent des de l'inici del període considerat, es veu trencada de forma important a partir de l'any 2008.

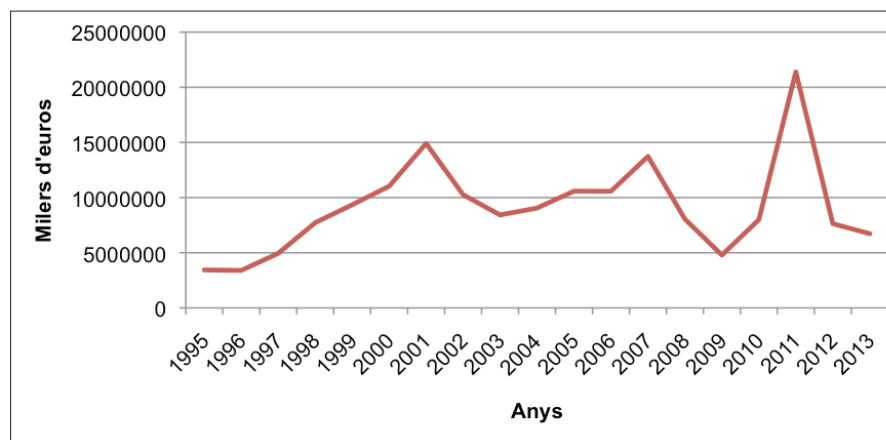
Al principi de segle també hi va haver una lleu disminució del nombre de societats constituïdes, però a partir del 2006 clarament és conseqüència de la forta crisi econòmica a Europa i al món occidental.

També podem apreciar en el gràfic i en els nombres que el sustenten que és que, a partir del 2009 i fins a la fi de la sèrie estudiada, sembla que hi ha una clara tendència a l'alça en la constitució de societats mercantils.

En les pàgines següents, veurem si aquesta tendència és fruit d'alguna forma societària en especial o si totes l'han feta possible.

2. Constitució de societats mercantils en milers d'euros

Anys	Milers d'€
1995	3.440.604
1996	3.397.189
1997	4.946.792
1998	7.721.779
1999	9.350.566
2000	11.032.101
2001	14.906.490
2002	10.261.234
2003	8.429.058
2004	9.052.785
2005	10.583.865
2006	10.576.198
2007	13.733.226
2008	8.046.964
2009	4.792.278
2010	8.000.738
2011	21.385.174
2012	7.629.712
2013	6.727.652



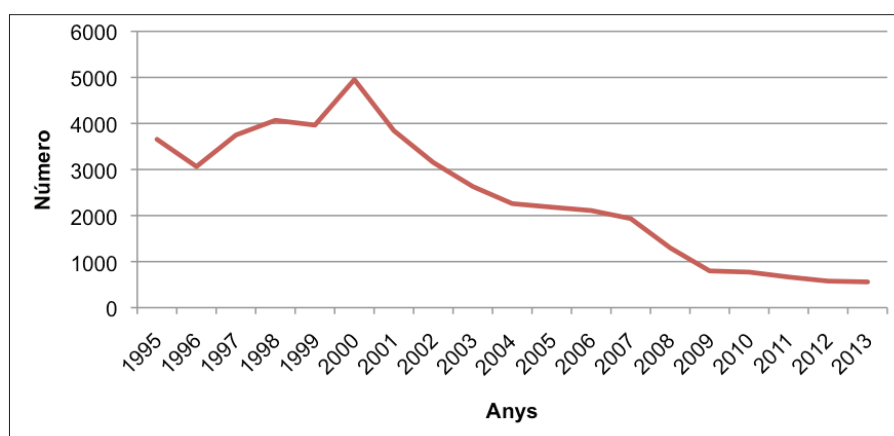
El que hem vist en el nombre de societats mercantils constituïdes es reflecteix de forma més contundent quan s'estudia l'import de les constitucions.

El creixement que hi ha fins a l'any 2001 és significatiu, com ho és el decreixement que es produeix després, que té una intensitat similar a partir del 2007, si bé dura més.

Necessàriament, quan observem el gràfic de la sèrie, ens hem de fixar en l'increment de l'any 2011, que és excepcional, ja que als anys següents la xifra s'igualava a la que hi havia abans. En aquest 2011, l'import de les constitucions és gairebé el triple del que hi havia el 2010 i del que després hi ha als anys 2012 i 2013.

3. Constitució de societats anònimes en nombre

Anys	Nombre
1995	3.655
1996	3.064
1997	3.749
1998	4.069
1999	3.964
2000	4.953
2001	3.844
2002	3.152
2003	2.631
2004	2.259
2005	2.182
2006	2.109
2007	1.934
2008	1.299
2009	798
2010	772
2011	665
2012	577
2013	559

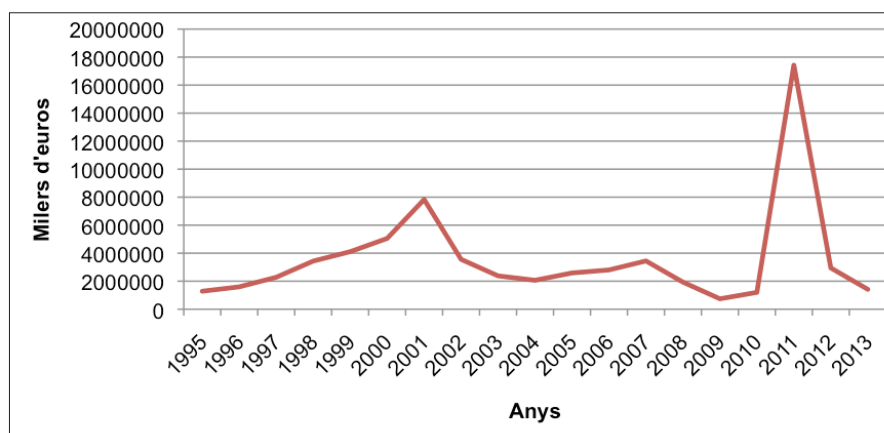


El gràfic que representa el nombre de societats anònimes que s'han constituït entre el 1995 i el 2013 presenta dues tendències clarament diferenciades. Una, la que va des del 1996 fins al 2000, amb un creixement suau, i l'altra, des del 2000 fins al 2013, amb una davallada constant més pronunciada a l'inici i menys els darrers anys.

Si ens fixem en el nombre de societats anònimes constituïdes, veiem que aquesta forma societària ha deixat d'utilitzar-se força, ja que, de gairebé 5.000 constitucions el 2000, s'ha passat a una mica més de 500 al darrer any de la sèrie. Això representa una disminució espectacular, que no podem atribuir a la crisi econòmica, ja que de l'any 2007 en endavant la tendència, fins i tot, és de suavització de la davallada.

4. Constitució de societats anònimes en milers d'euros

Anys	Milers d'€
1995	1.283.478
1996	1.597.112
1997	2.281.338
1998	3.435.266
1999	4.107.160
2000	5.052.675
2001	7.833.016
2002	3.559.377
2003	2.380.321
2004	2.065.712
2005	2.588.408
2006	2.802.538
2007	3.446.717
2008	1.933.694
2009	742.511
2010	1.200.802
2011	17.423.276
2012	2.944.805
2013	1.418.967

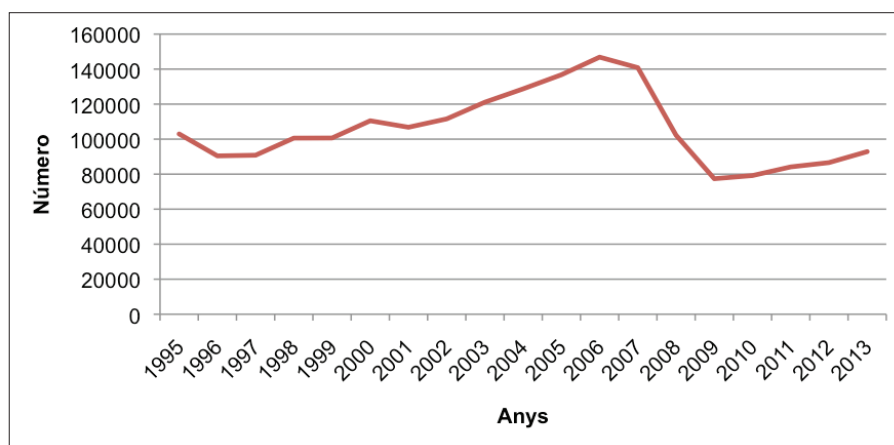


El gràfic que mesura les constitucions de societats anònimes en diners presenta una gran similitud a la que representa la constitució de les societats mercantils en milers d'euros, a excepció de l'any 2011, quan es trenca la tendència a la suau disminució que es produïa des del 2001, malgrat que abans del 2007 sembla que es trenca.

Tanmateix, després del 2011, any que podem considerar anòmal, l'import en milers d'euros de les constitucions de societats anònimes torna a davallar i a estar en sintonia amb les xifres que hi havia anteriorment.

5. Constitució de societats limitades en nombre

Anys	Nombre
1995	102.967
1996	90.434
1997	90.820
1998	100.588
1999	100.647
2000	110.492
2001	106.784
2002	111.563
2003	121.108
2004	128.726
2005	136.768
2006	146.837
2007	140.815
2008	102.247
2009	77.393
2010	79.202
2011	84.137
2012	86.591
2013	92.859



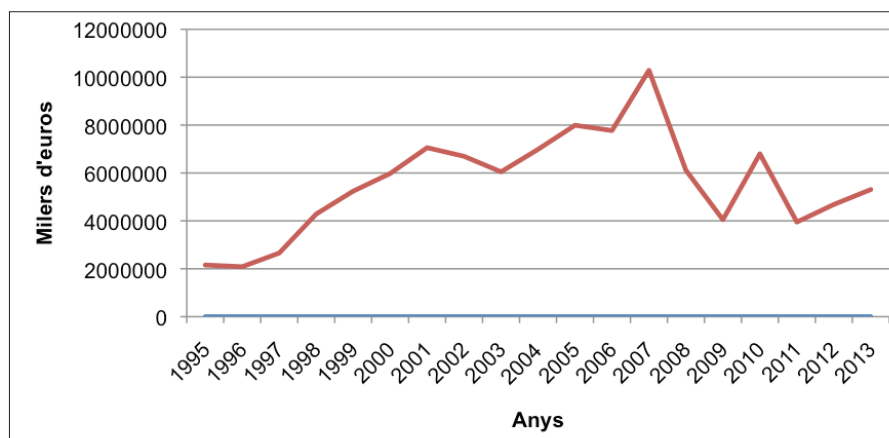
L'evolució en unitats de societats limitades constituïdes presenta una tendència clarament diferenciada de la que hem vist anteriorment per a les societats anònimes i reflecteix de forma més lògica l'evolució de la situació econòmica.

El gràfic ens mostra un increment força sostingut des del 1995 fins al 2006, un manteniment per al 2007 i un decrement fins al 2010, per continuar amb un lleuger però clar creixement fins al final de la sèrie.

Aquest gràfic seria conseqüent amb la situació econòmica que situa la crisi al voltant del 2007 i una lleugera millora a partir del 2010, en què s'abandonen els creixements negatius i hi ha una recuperació del teixit empresarial.

6. Constitució de societats limitades en milers d'euros

Anys	Milers d'€
1995	2.156.744
1996	2.086.335
1997	2.657.035
1998	4.285.822
1999	5.241.029
2000	5.977.198
2001	70.568.64
2002	6.695.337
2003	6.048.402
2004	6.986.795
2005	7.991.946
2006	7.771.400
2007	10.286.068
2008	6.111.602
2009	4.049.562
2010	6.799.574
2011	3.951.353
2012	4.684.612
2013	5.308.561

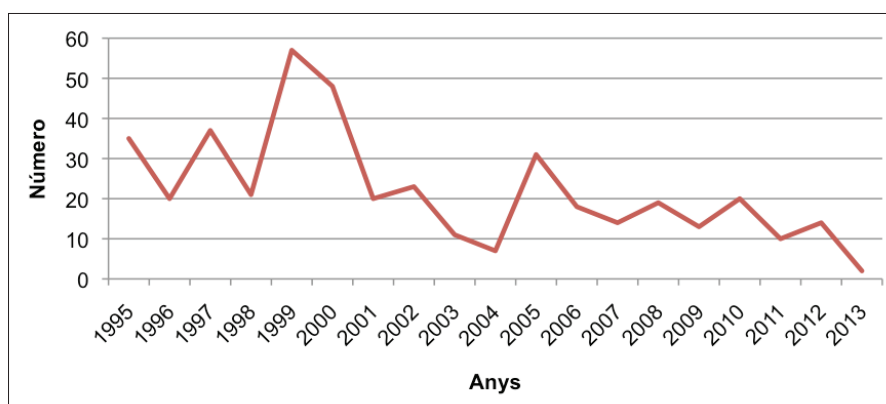


L'evolució de la constitució de les societats limitades en milers d'euros ens mostra un creixement constant entre el 1995 i el 2001, i després el gràfic representa constants pujades i baixades, algunes, com la baixada entre el 2007 i el 2009, de més intensitat i d'altres, com la davallada del 2011, de curta durada perquè va seguida d'una moderada pujada en els anys següents.

També aquí l'evolució d'aquest tipus de societat no comparteix els trets significatius que presentaven les societats anònimes, que, si recordem el 2011, creixia espectacularment, mentre que les societats limitades en aquest any baixaven de manera considerable.

7. Constitució d'altres societats (col·lectives i comanditàries) en nombre

Anys	Nombre
1995	35
1996	20
1997	37
1998	21
1999	57
2000	48
2001	20
2002	23
2003	11
2004	7
2005	31
2006	18
2007	14
2008	19
2009	13
2010	20
2011	10
2012	14
2013	2



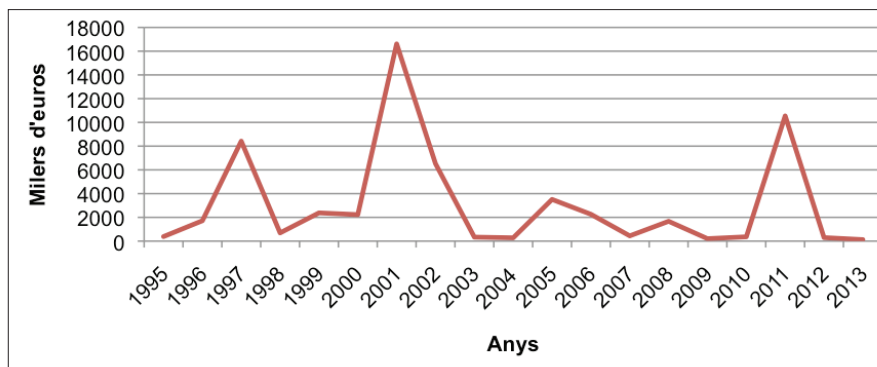
Com podem veure, el nombre de societats col·lectives i societats comanditàries constituïdes durant el període de temps considerat no ha estat mai rellevant, ja que ben just ha superat les 50 constitucions cap any.

D'una forma constant i amb alts i baixos continuats, podem apreciar que cada cop són menys les noves empreses que opten per aquestes formes societàries. En la sèrie descrita, constatem que en el darrer any el nombre de constitucions és el més baix de tot el període i només es van crear dues societats: una al mes de maig i l'altra, al juliol. Tanmateix, l'avanç de les dades de l'any 2014 (fins al mes d'agost) posa de manifest que ja se n'havien creat 5.

En aquest cas, l'evolució de la constitució d'aquest tipus de societat no sembla que estigui afectada per la crisi, ja que, si ens fixem en l'any 2007 i en els anteriors i posteriors, no s'aprecia un manteniment de tendència (a l'alça abans i a la baixa després); ben al contrari, els alts i baixos es produeixen amb regularitat.

8. Constitució d'altres societats (col·lectives i comanditàries) en milers d'euros

Anys	Milers d'€
1995	382
1996	1.716
1997	8.419
1998	691
1999	2.377
2000	2.228
2001	16.610
2002	6.520
2003	335
2004	278
2005	3.511
2006	2.260
2007	441
2008	1.668
2009	205
2010	362
2011	10.545
2012	295
2013	124

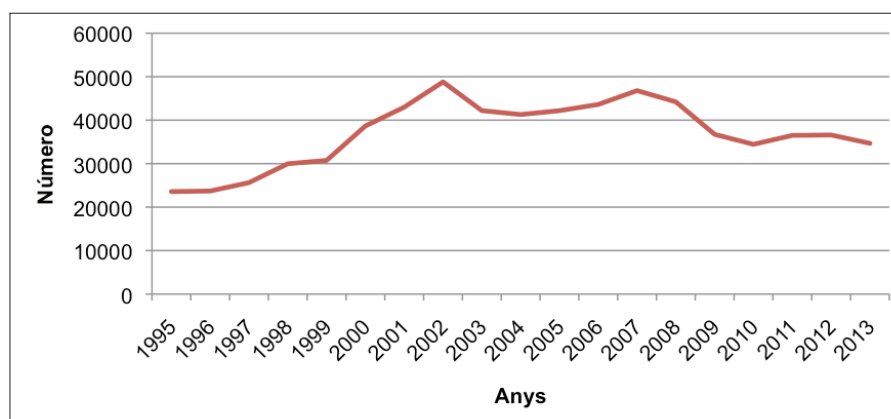


El gràfic anterior no mostra una tendència determinada, sinó tot el contrari. Durant la sèrie tractada, els diners amb què s'han constituït les societats col·lectives i les societats comanditàries s'han incrementat i disminuït sense una aparent lògica. Els increments forts del 1997, 2001 i 2011 se simultaniegen amb toques de fons el 2004, 2009 i 2013.

Les quantitats que havien arribat a significar gairebé 17 milions d'euros el 2001 i més dels 10 milions el 2011, es queden en uns esquàlids 124.000 € l'any 2013.

9. Ampliacions de capital de les societats mercantils en nombre

Anys	Nombre
1995	23.574
1996	23.704
1997	25.631
1998	29.973
1999	30.748
2000	38.666
2001	42.993
2002	48.800
2003	42.195
2004	41.295
2005	42.188
2006	43.610
2007	46.800
2008	44.206
2009	36.730
2010	34.442
2011	36.497
2012	36.591
2013	34.667



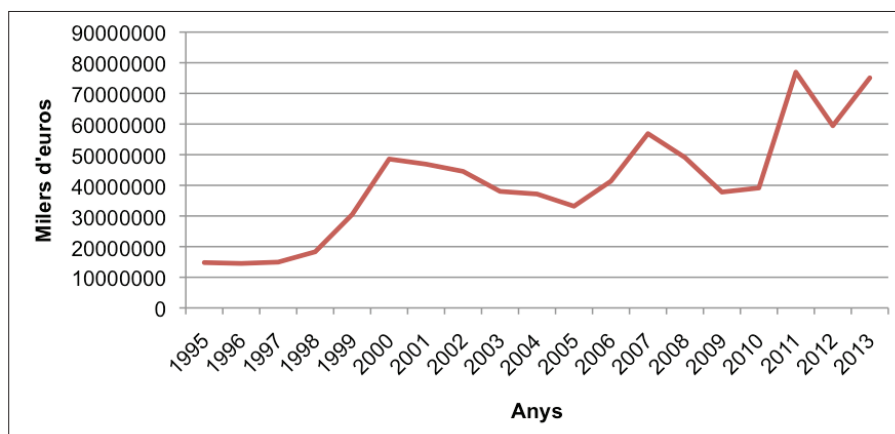
Les ampliacions de capital en el conjunt de societats mercantils mostren un increment continuat quant al nombre des del 1995 fins al 2002, any que, després d'una davallada important, inicien una nova tendència, que es mantindrà fins al 2007, caracteritzada, podríem dir, pel manteniment de les xifres.

A partir del 2007, hi ha un canvi de tendència amb disminucions fins a arribar al 2011, en què torna a mostrar-se un manteniment de les dades.

Veiem que en els darrers anys, el nombre d'ampliacions de capital es troba per sobre de les 30.000 anuals, mentre que s'havia arribat prop de les 50.000 el 2002.

10. Ampliacions de capital de les societats mercantils en milers d'euros

Anys	Milers d'€
1995	14.795.304
1996	14.513.661
1997	14.947.929
1998	18312.275
1999	30482026
2000	48580507
2001	46905781
2002	44551470
2003	38028865
2004	37169022
2005	33193919
2006	41376160
2007	56874223
2008	49099424
2009	37797948
2010	39146900
2011	76920670
2012	59453320
2013	75067759

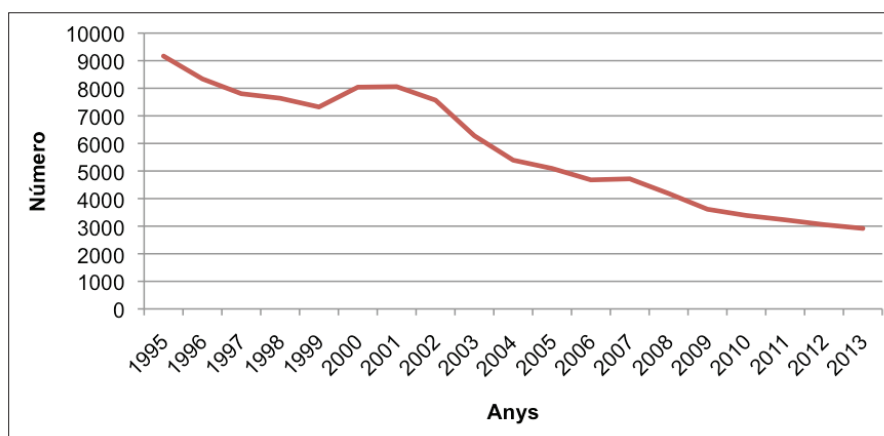


Si bé el gràfic de les ampliacions de capital de les societats mercantils, en nombre, presentava una certa linealitat, encara que amb tres tendències clares al llarg de la sèrie tractada, en estudiar les mateixes operacions però basant-nos en la unitat monetària, el gràfic és d'allò més irregular. Són constants les pujades i les baixades i tant unes com les altres tenen lloc acompanyades d'importants importants.

Possiblement, el que resulta més significatiu del gràfic és que, a partir del 2009, coincidint amb un any de forta crisi econòmica, comença una recuperació que és molt forta el 2011 i continua el 2013.

11. Ampliacions de capital de les societats anònimes en nombre

Anys	Nombre
1995	9.167
1996	8.340
1997	7.804
1998	7.639
1999	7.322
2000	8.040
2001	8.059
2002	7.569
2003	6.278
2004	5.393
2005	5.093
2006	4.678
2007	4.716
2008	4.185
2009	3.614
2010	3.388
2011	3.229
2012	3.055
2013	2.919

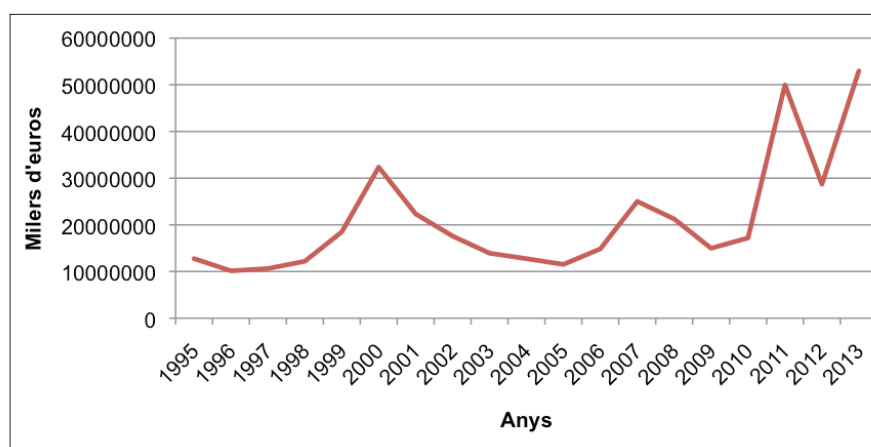


Les ampliacions de capital de les societats anònimes presenten una clara tendència a la baixa al llarg dels dinou anys analitzats. Des de més de 9.000 operacions al principi de la sèrie, s'arriba a menys de 3.000 en el darrer any incorporat. Sols els anys 2000 i 2001 hi ha com un intent de canviar el signe evolutiu, però amb poca força i ja el 2002 es torna a recuperar el signe negatiu fins al final, només alterat, mínimament, l'any 2007.

El nombre d'operacions, que el 1995 era de més de 9.000, passa a ser de menys de 3.000 el 2013.

12. Ampliacions de capital de les societats anònimes en milers d'euros

Anys	Milers d'€
1995	12.764.031
1996	10.142.922
1997	10.629.594
1998	12.201.961
1999	18.482.614
2000	32.352.868
2001	22.330.227
2002	17.595.127
2003	13.926.505
2004	12.754.020
2005	11.523.364
2006	14.850.165
2007	25.018.629
2008	21.259.119
2009	14.979.359
2010	17.196.420
2011	49.963.408
2012	28.713.262
2013	52.963.165

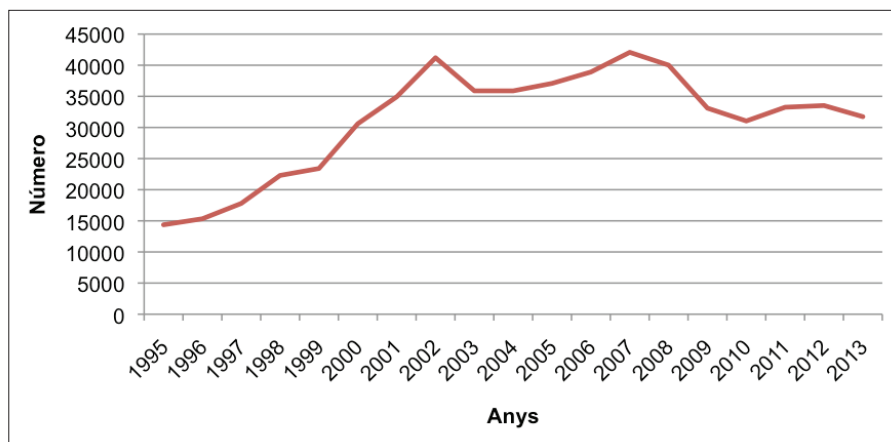


També aquí passa una cosa similar a la que vèiem en l'anàlisi de les ampliacions per al conjunt de societats mercantils, la irregularitat del gràfic construït a partir de la informació en milers d'euros, enfront de la linealitat del gràfic elaborat a partir del nombre d'ampliacions de capital.

Si en el gràfic anterior significàvem que el nombre d'ampliacions s'havia reduït a una tercera part al llarg de la sèrie, aquí constatem que la xifra de les ampliacions de capital durant el mateix període de temps s'ha multiplicat per més de 4. Això sí, amb unes pujades i baixades molt importants.

13. Ampliacions de capital de les societats limitades en nombre

Anys	Nombre
1995	14.368
1996	15.333
1997	17.797
1998	22.295
1999	23.410
2000	30.602
2001	34.916
2002	41.199
2003	35.883
2004	35.879
2005	37.079
2006	38.910
2007	42.070
2008	40.011
2009	33.101
2010	31.041
2011	33.250
2012	33.522
2013	31.734

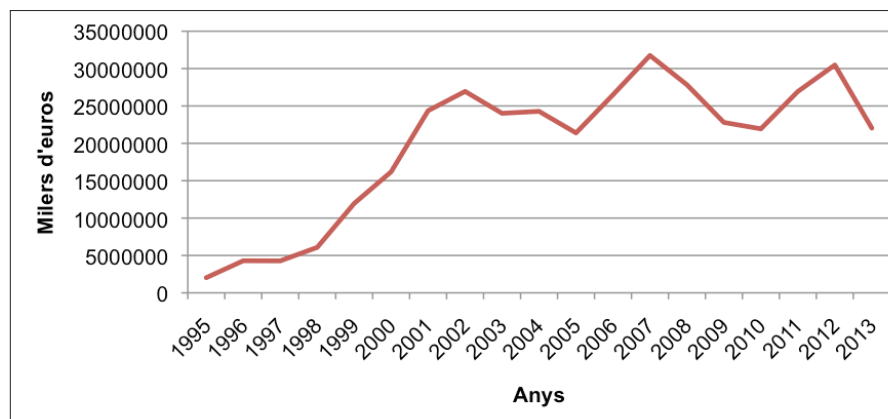


El nombre d'ampliacions de les societats limitades també presenta una clara evolució a l'alça del 1995 al 2013. Això és així ja que el 1995 van fer-se més de 14.000 operacions, mentre que el 2013 la xifra va ser propera a les 32.000 ampliacions.

Tanmateix, no és el 2013 quan s'assoleix la xifra més alta d'augment de capital, sinó el 2007, en que se superen les 42.000. Això ens indica que, si bé hi ha una tendència clara al llarg del període, l'increment de les operacions, s'ha anat produint amb petites alternances. El gràfic ens mostra dos pics, el 2002 i el 2007, que fan que l'evolució no hagi estat sostinguda, però, sí, clarament marcada.

14. Ampliacions de capital de les societats limitades en milers d'euros

Anys	Milers d'€
1995	2.027.960
1996	4.293.746
1997	4.276.909
1998	6.081.332
1999	11.956.522
2000	16.195.489
2001	24.370.226
2002	26.946.237
2003	24.016.602
2004	24.282.554
2005	21.394.572
2006	26.493.165
2007	31.754.335
2008	27.835.702
2009	22.796.401
2010	21.940.260
2011	26.937.528
2012	30.477.592
2013	22.042.204



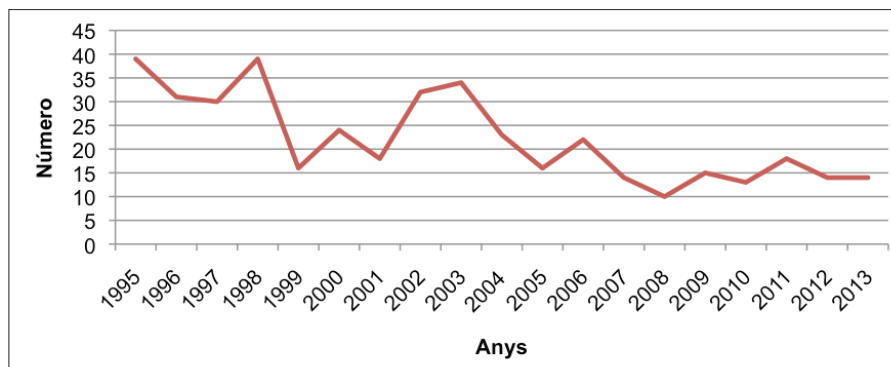
La representació de les ampliacions de capital de les societats limitades en diners guarda, aquí sí, un cert paral·lelisme amb la que veïem a l'hora d'utilitzar el nombre de les operacions.

Hi ha un període que va del 1995 al 2002 d'increment continuat i, després, les dents de serra comencen a aparèixer i, tot i que la xifra del 2002 i la del 2013 són properes, al llarg d'aquests anys s'han produït fortes pujades el 2007 i el 2012, així com importants caigudes el 2009 i el 2010.

En una comparació entre les xifres de les ampliacions de capital de les societats limitades i de les societats anònimes, aquestes xifres, molt llunyanes a l'inici de la sèrie (i sempre a favor de les societats anònimes), van tenint una certa convergència.

15. Ampliacions de capital d'altres societats (col·lectives i comanditàries) en nombre

Anys	Nombre
1995	39
1996	31
1997	30
1998	39
1999	16
2000	24
2001	18
2002	32
2003	34
2004	23
2005	16
2006	22
2007	14
2008	10
2009	15
2010	13
2011	18
2012	14
2013	14



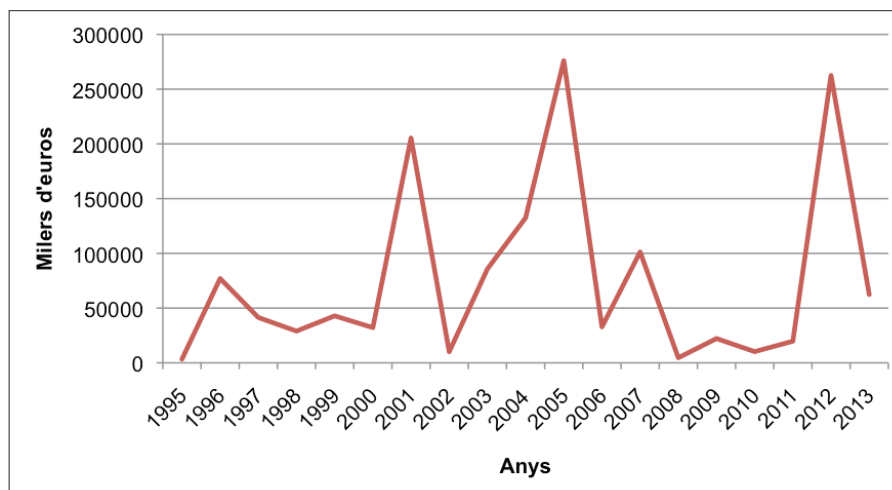
La tendència en el nombre d'ampliacions de capital de les societats col·lectives i de les societats comanditàries és clara: ha anat disminuint. Tanmateix, com podem veure al gràfic, les davallades estan gairebé sempre seguides de pujades de menor intensitat.

De 39 operacions en el primer any considerat s'ha passat a 14 en els darrers anys i sols el 2002 s'arriba a assolir una xifra, 32, propera a les habituals als anys inicials de la sèrie.

La xifra més baixa es produeix a l'any 2008, en què sols es realitzen 10 ampliacions de capital.

16. Ampliacions de capital d'altres societats (col·lectives i comanditàries) en milers d'euros

Anys	Milers d'€
1995	3.313
1996	76.993
1997	41.426
1998	28.982
1999	42.889
2000	32.150
2001	205.328
2002	10.106
2003	85.758
2004	132.448
2005	275.983
2006	32.830
2007	101.259
2008	4.603
2009	22.188
2010	10.220
2011	19.734
2012	262.466
2013	62.390



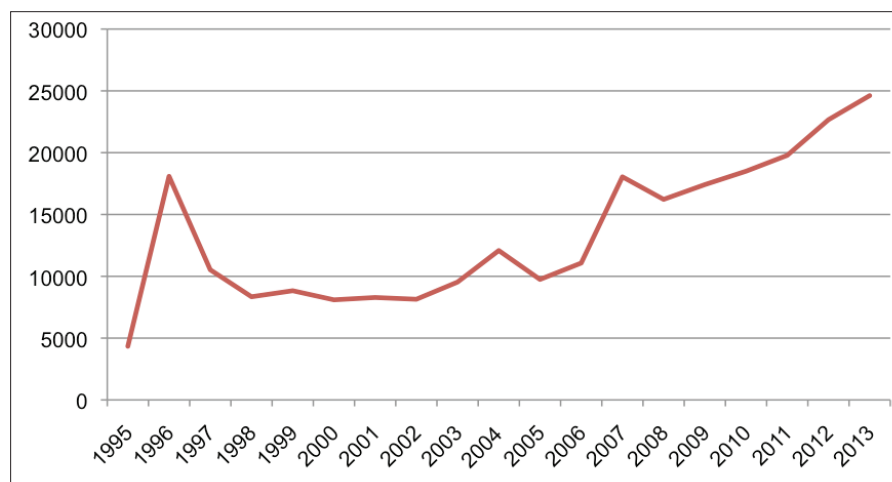
El gràfic en què representem els diners de les ampliacions de capital de les societats col·lectives i societats comanditàries està ple de fortes —molt fortes— pujades i baixades, que s'alternen de forma continuada.

Així, dels poc més de 3 milions d'euros de l'any 1995 passem als més de 200 milions el 2001, als prop de 300 milions el 2005 i el 2012, mentre que entremig trobem el 2008, que no s'arriba als 5 milions.

Tot i això, les xifres, si les comparem amb les de les societats limitades i, sobretot, amb les de les societats anònimes, representen unes quantitats molt poc significatives en el conjunt.

17. Societats mercantils dissoltes en nombre

Anys	Nombre
1995	4.340
1996	18.086
1997	10.526
1998	8.346
1999	8.833
2000	8.097
2001	8.286
2002	8.143
2003	9.534
2004	12.084
2005	9.747
2006	11.071
2007	18.047
2008	16.222
2009	17.416
2010	18.500
2011	19.784
2012	22.666
2013	24.616



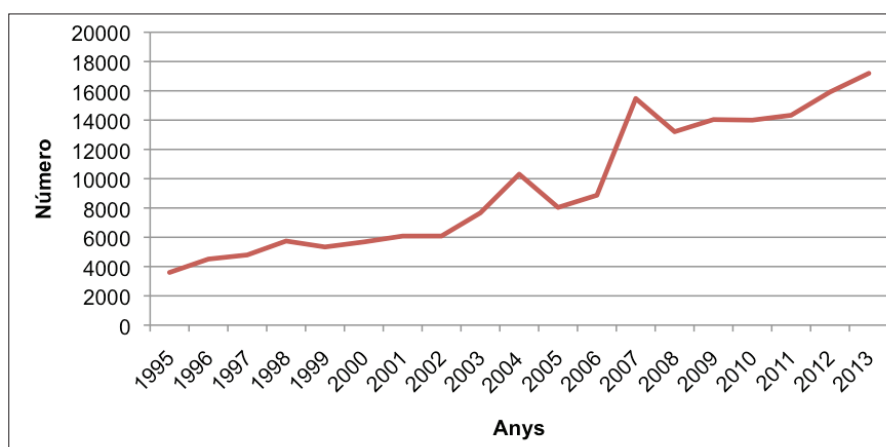
L'any 1996 va ser un any que hi va haver un nombre molt elevat de dissolucions. Posteriorment, la situació es va estabilitzar al voltant de les 8.000 societats mercantils dissoltes anualment.

Aquesta tendència canvia a partir del 2004 i, de forma més abrupta, l'any 2007, que s'inicia una tendència a l'alça que es manté fins a l'any darrer de la sèrie estudiada.

La crisi de l'economia espanyola possiblement és el motiu d'aquest elevat nombre de dissolucions, que comptabilitza les gairebé 25.000 l'any 2013.

18. Societats mercantils dissoltes (de forma voluntària) en nombre

Anys	Nombre
1995	3600
1996	4512
1997	4794
1998	5744
1999	5338
2000	5681
2001	6084
2002	6087
2003	7665
2004	10307
2005	8039
2006	8871
2007	15475
2008	13209
2009	14037
2010	13999
2011	14334
2012	15920
2013	17196



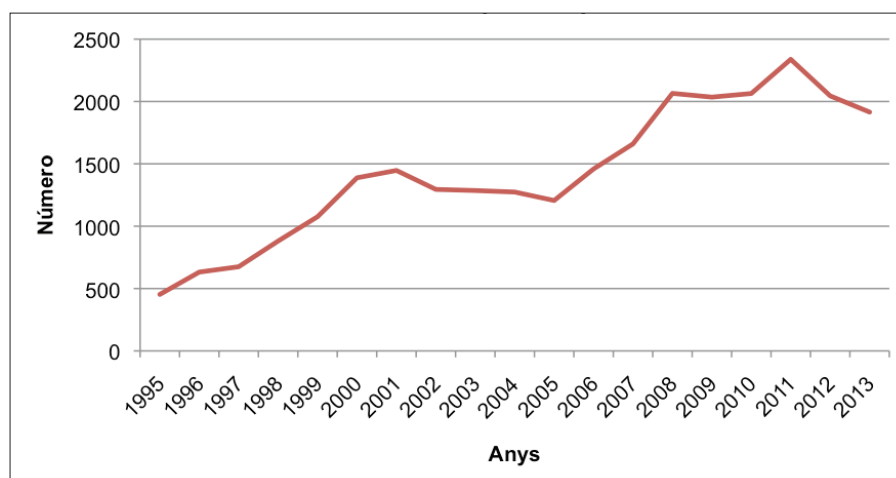
Si mirem les dades de les societats mercantils dissoltes en relació amb la voluntarietat, veiem que presenten una evolució creixent des del 1995.

Llevat dels anys 2004 i 2007, que es produeixen pujades més fortes que en els anys anteriors, el gràfic ens mostra un pendent creixent i continuat.

Cal ressaltar, però, que el nombre de dissolucions voluntàries el 2013 representa cinc vegades més les que van tenir lloc el 1995.

19. Societats mercantils dissoltes (per fusió) en nombre

Anys	Nombre
1995	453
1996	632
1997	675
1998	881
1999	1.076
2000	1.388
2001	1.447
2002	1.295
2003	1.286
2004	1.274
2005	1.206
2006	1.459
2007	1.660
2008	2.065
2009	2.035
2010	2.064
2011	2.338
2012	2.045
2013	1.915

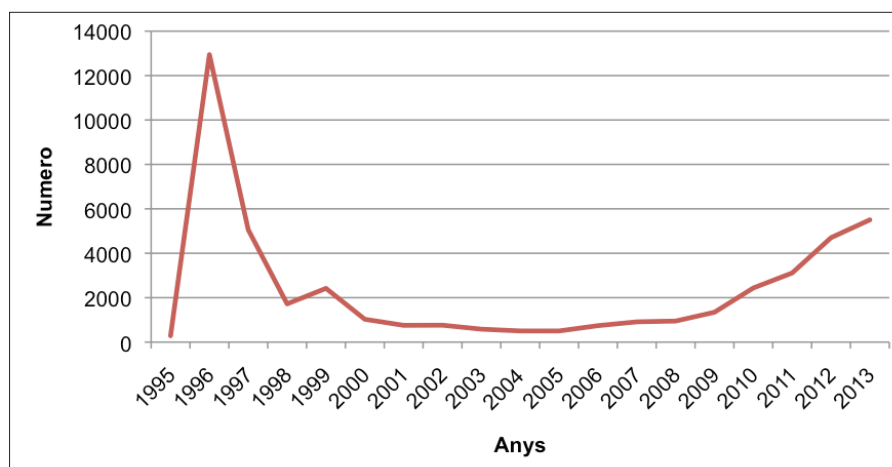


Les dissolucions de societats mercantils degudes a concentracions empresarials també han anat creixent al llarg de gran part de la sèrie.

Veiem un primer període d'augment, que va des del 1995 fins al 2002, al qual segueixen uns anys de manteniment de xifres, concretament, entre el 2003 i el 2006. Després, si bé el darrer sector temporal reflecteix un increment, la tendència ja no és tan clara i, en els dos darrers anys, les xifres de dissolucions per fusió van disminuint.

20. Societats mercantils dissoltes (per altres causes) en nombre

Anys	Nombre
1995	287
1996	12.942
1997	5.057
1998	1.721
1999	2.419
2000	1.028
2001	755
2002	761
2003	583
2004	503
2005	502
2006	741
2007	912
2008	948
2009	1.344
2010	2.437
2011	3.112
2012	4.701
2013	5.505



El gràfic que representa motius de dissolució diferents del de les fusions i del de dissolucions voluntàries té el 1996 un increment molt elevat, que trenca completament amb les xifres que són comunes en els altres anys.

També el final de la sèrie marca un canvi de tendència i, a partir del 2008, el nombre de societats mercantils dissoltes per altres causes adquireix un increment sostingut, tot i que lluny dels valors extrems que van donar-se el 1996.

Bibliografía

BESTEIRO VARELA, M. A. (2012): *Contabilidad de sociedades*. Madrid: Pirámide.

BESTEIRO VARELA, M. A. ; MAZARRACÍN BORREGUERO, M. R. (2011): *Contabilidad financiera superior*. Madrid: Pirámide.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA (2014): INE Base/Economía/Empresas. <www.ine.es>.

OLÍAS DE LIMA Y HERAS, R.; TORVISCO MANCHÓN, B. (2012): *Fundamentos de contabilidad de sociedades*. Madrid: Pirámide.

MONCLÚS GUITART, R.; VIDAL BLASCO, M. A. (2011): *Lliçons de comptabilitat financera superior*. Tarragona: Publicacions URV. Eina-e, 5.

WANDEN-BERGHE LOZANO, J. L. (coord.) (2012): *Contabilidad financiera II*. Madrid: Pirámide.

De la mateixa manera que cada cop és més difícil trobar una persona que no sigui present a les xarxes socials, arribarà un dia, no gaire llunyà, en què totes les assignatures que s'imparteixin a les universitats tindran presència als diversos canals de distribució d'Internet. Per això, l'assignatura Comptabilitat Financera Superior disposa d'un canal a Youtube i aquest llibre hi facilita l'accés.