

Procedimiento para el registro contable en las cuentas del Grupo Capital

Artículo
Arbitrado

Procedure for the accounting record in the accounts of the Capital Group

MSC. ANA LYDIA GIL HERNÁNDEZ¹

MSC. SOLANGE PÉREZ GÓMEZ²

MSC. JUAN CARLOS VÁZQUEZ ÁVILA³

¹Ministerio de Finanzas y Precios, Cuba analydia.gil@mfp.gob.cu
Empedrado No. 302, Esq. Aguiar. Habana Vieja. La Habana Cuba.

²Ministerio de Finanzas y Precios, Cuba solangem.perez@mfp.gob.cu

³Consultores Asociados S.A., CONAS, Cuba juanca@conas.cu
5ta. Avenida No.2201, esquina a 22, Miramar, La Habana, Cuba

RESUMEN

El objetivo de este trabajo, es elaborar un procedimiento financiero y contable para las cuentas del Grupo Capital, desde la constitución, hasta la liquidación de las sociedades mercantiles, que sirva de guía y consulta a dichas entidades.

Palabras claves: acciones, sociedad mercantil, capital

ABSTRACT

The objective of this work is to develop a financial and accounting procedure for the accounts of the Capital Group, from the constitution until the liquidation of the mercantile companies, which serves as a guide and consultation to said entities.

Keywords: shares, mercantile society, capital

INTRODUCCIÓN

En la década de los años 90 del pasado siglo, con la apertura de nuestro País a la inversión extranjera, se constituyeron numerosas sociedades mercantiles con capital ciento por ciento (100 %) cubano y con capital mixto; así como, contratos de asociación económica internacional, los que se rigieron en materia contable y financiera, por la experiencia acumulada por varios contadores que habían trabajado en la época del capitalismo en Cuba, por la práctica internacional y por lo regulado al respecto en el Código de Comercio de Cuba promulgado en 28 de enero de 1886 y vigente en Cuba desde primero de mayo del mismo año hasta la actualidad, al no existir un documento legal que sirviera de referencia a estas entidades, para el tratamiento financiero y contable de las cuentas del grupo capital, ni tampoco ser objeto de estudio en la carrera de Contabilidad y Finanzas en aquellos años.

En la actualidad, con la promulgación de la nueva Ley de Inversión Extranjera, la creación de la Zona Especial de Desarrollo Mariel y otras zonas y actividades en que interviene la inversión extranjera, se continúan constituyendo sociedades mercantiles cubanas, empresas mixtas y contratos de AEI, sin que todavía exista un documento legal que defina el procedimiento financiero y contable a seguir, desde su constitución, hasta su liquidación; aunque ya estos temas sí forman parte de los planes de estudios de la carrera de Contabilidad y Finanzas.

PROCEDIMIENTO CONTABLE A SEGUIR CON LAS CUENTAS DEL GRUPO CAPITAL

I. PROPOSITO

1. Establecer procedimiento para el registro contable societario; así como los elementos de control interno, relacionado con las operaciones de las cuentas de capital en las sociedades mercantil radicadas en el territorio nacional.

II. ALCANCE

2. El presente Procedimiento es de aplicación a todas las sociedades mercantiles cubanas, en lo adelante, las sociedades mercantiles.

III. DEFINICIONES GENERALES

3. Se entienden en este procedimiento las siguientes definiciones como:
 - **Acción:** Representa la parte alícuota del Capital de una sociedad. Derechos que adquiere el poseedor de la misma a la participación en los beneficios de una empresa¹
 - **Acciones nominativas:** Son aquellas en las que figura el nombre del titular, único facultado para ejercitar los derechos y obligaciones inherentes a las mismas². Las acciones nominativas

¹ Diccionario de economía y empresa. Ediciones Gestión, S.A., año 2000. Autores: Jean-Paul Paulet y Eliseo Santandreu.

² Ídem.

deberán estar inscritas en un libro que llevará al efecto la Compañía, en el cual se anotarán sus sucesivas transferencias³. Se emiten en original y copia.

- **Capital Social Autorizado:** Representa el límite del aporte de los accionistas para la creación de una sociedad mercantil y que no necesariamente tiene que corresponderse con el Patrimonio efectivo de la entidad y debe quedar explícitamente definido en la Escritura de Constitución. Constituye, además, la cifra máxima contra la cual pueden emitirse las Acciones, previa aprobación expresa de la Junta General de Accionistas⁴.
- **Capital Contable o Patrimonio Neto:** es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.
- **Capital Suscrito y Pagado:** Es la parte del Capital Social Autorizado que está representado por las Acciones suscritas y desembolsadas. Se determina deduciendo al saldo de la cuenta Capital Social Autorizado, el saldo de la cuenta Acciones por Emitir, consignadas en el Estado de Situación.

³ Código de Comercio. 1985 y posteriores modificaciones. Consultor Electrónico. DISAIC. Artículos

⁴ En el caso de las sociedades mercantiles de capital mixto, deben además ser “establecidas en la autorización” en la que se aprueba, por la autoridad de gobierno facultada. Ley Nro. 118 De la Inversión Extranjera. Artículo 14.2.

IV. CLASIFICACIÓN DE LAS SOCIEDADES POR MODALIDAD DE INVERSIÓN.

4. A los efectos del presente procedimiento sociedades son:
 - a) Empresa Mixta.
 - b) Empresa de capital 100 % extranjero.
 - c) Empresa de capital 100 % cubano. (incluye, además de las Sociedades Anónimas, las Sociedades civiles adscritas al Ministerio de Justicia)
5. Las sociedades descritas en los incisos a y b del párrafo anterior, constituyen sociedades que se rigen por la Ley Nro. 118 de la Inversión extranjera, en adición al Código de Comercio vigente, a efecto del presente procedimiento, el tratamiento contable tendrá en cuenta esa particularidad.
6. Para las Empresas de capital 100 % extranjero que se autoricen a invertir en el país mediante la constitución de una sucursal al amparo de la Ley 118, los procedimientos a aplicar estarán en función de la **autorización**⁵,

V. CONSTITUCIÓN DE LAS SOCIEDADES ANONIMAS.

7. La creación de una sociedad mercantil lleva implícito, entre otros aspectos, la determinación

⁵ Ley 118 de la Inversión Extranjera, Artículo 2 inciso b) **Autorización:** “*título habilitante expedido por el Consejo de Ministros o por el jefe del organismo de la Administración Central del Estado en el que se delegue, para la realización de alguna de las modalidades de inversión extranjera previstas en esta Ley.*”

del Capital Social Autorizado en la Escritura de Constitución, el que se calcula por los Activos invertidos por los accionistas al inicio, los compromisos futuros de capital, más los aumentos futuros proyectados, lo que no implica que se pongan en circulación todas las acciones.

8. Los pasos para la constitución de una sociedad mercantil, cualquiera que sea su forma de propiedad son:

- i. **Autorización** administrativa del órgano con la facultad de aprobación⁶.
- ii. Constitución ante notario de la Notaría Especial del Ministerio de Justicia, elevando a público los estatutos y en el caso de las empresas mixtas, el convenio de asociación.
- iii. Inscripción en el registro mercantil
- iv. Apertura de la contabilidad de la sociedad (**paso contable Nro. 1**)
- v. Apertura de las cuentas de banco definitivas de la sociedad⁷ y entrada del

⁶ Ministerio de Economía para las Sociedades Mercantiles, Ministerio de Justicia para las Sociedades Civiles de Servicios y los regulados en la Ley Nro. 118 de Inversión extranjera y el Decreto Ley Nro. 313 de la Zona Especial de Desarrollo del Mariel, los que previo cumplimiento de un proceso de fundamentación y cumplimiento de requisitos formales, diferentes para cada una de las modalidades de sociedad y tipo de propiedad.

⁷ Banco Central de Cuba, La Resolución No. 46 del año 2014 establece la obligación de las sociedades de abrir una cuenta de depósitos a la vista destinada a recibir fondos en pesos cubanos o en moneda libremente convertible, según corresponda. La Ley 118 establece condiciones similares para la inversión extranjera.

efectivo por la compra de acciones (**paso contable Nro. 2**).

- vi. Aporte de activos a la sociedad como pago por las acciones (**paso contable Nro. 3**)
 - vii. Aporte de activos a la sociedad como financiamiento no reembolsable (**paso contable Nro. 4**)
 - viii. Aporte de activos a la sociedad como financiamiento reembolsable (**paso contable Nro. 5**)
 - ix. Inicio de las operaciones económica y financieras de la sociedad. (**paso contable Nro. 6**)
9. Se consideran como activos invertidos por los accionistas en la constitución de una sociedad mercantil, los siguientes:
- i. Efectivo (billetes y monedas metálicas)⁸
 - ii. Inventarios (materias primas, piezas de repuesto, etc.)
 - iii. Activos Fijos Tangibles (edificios, maquinarias, equipos, mobiliario, etc.)
 - iv. Activos Fijos Intangibles (derecho de superficie, derecho de usufructo, derechos de propiedad intelectual, etc.).
 - v. otros bienes y derechos.

10. Los aportes que no sean en moneda libremente convertible, se valoran en dicha moneda en correspondencia con la Ley de Inversión Extranjera.

⁸ Ley 118 establece “en el caso del inversionista extranjero es en moneda libremente convertible”

11. El Secretario Letrado o el Tesorero responsable de las finanzas de la sociedad, una vez recibido el pago de las acciones que han sido suscritas, emite en original y copia, las acciones Nominativas, las que son aprobadas por la máxima dirección administrativa de la sociedad, y registradas por el secretario letrado en el libro registro de acciones emitidas.
12. El original de las Acciones Nominativas emitidas y puestas en circulación, se depositan en la Secretaría del Banco Central de Cuba, el que emite el Certificado de Depósito de las Acciones, que es el documento primario que sustenta la contabilización del Capital Suscrito y Pagado, por lo que debe constar en el área contable de cada sociedad mercantil.
13. Las Cuentas del Grupo Capital que deben operar las sociedades mercantiles, son las establecidas en el **Nomenclador de Cuentas para la actividad empresarial, unidades presupuestadas de tratamiento especial y el sector cooperativo agropecuario y no agropecuario**, establecido por el Ministerio de Finanzas y Precios, y su exposición en el Estado de Situación, es el definido en las Normas de Valoración y Exposición establecidas por el propio Ministerio.
14. Cuando el valor en libros de los Activos Fijos Tangibles considerados como aporte del Capital Social Autorizado, no se corresponda con el valor justo de mercado existente en el momento del aporte, se deberá realizar el avalúo de los mismos, contratando para ello a las entidades autorizadas por el Ministerio de Finanzas y Precios. Las sociedades constituidas al amparo de la Ley de Inversión extranjera, están obligadas a la realización de avalúos o valoraciones bajo métodos acordados libremente, valores deben ser certificados por entidades autorizadas por el Ministerio de Finanzas y Precios.
15. Los Presidentes Ejecutivos de las sociedades mercantiles presentarán a las Juntas de Accionistas, la Certificación del Avalúo de dichos activos emitida por la Dirección de Patrimonio del Estado del MFP, a fin de que sea aprobado el registro contable que de ello se derive.
16. Pagos aplazados del capital.
 - a. Los accionistas de una sociedad de acuerdo a lo establecido en el Código de Comercio, pueden fijar plazos de pagos del capital de acuerdo a las necesidades de financiación de la empresa, estos plazos forman parte de los acuerdos societarios y se establecen en los estatutos.
 - b. La suscripción de las acciones se realiza con independencia de cualquier acuerdo establecido con relación al pago de las mismas.
 - c. El pago parcial de las acciones genera una deuda de los socios

ante la sociedad por la parte del capital suscrito y no desembolsado, y se denomina **Dividendos pasivos**.

- d. La deuda por Dividendos pasivos no puede ser condonada y ésta puede originarse en la constitución de la Sociedad o en las sucesivas ampliaciones del Capital social.

- e. Los accionistas de la Sociedad en los estatutos deben dejar evidencia del cronograma de pago pactado, a efecto de que éste constituya el documento primario para el control contable de los dividendos pasivos fijados, así como del saldo fijado en la cuenta acciones por emitir.

17. Procedimiento contable

- a. Al crearse una sociedad mercantil y registrarse el Capital Social Autorizado definido por los accionistas y/o realizarse nuevas aportaciones (paso contable Nro. 1):

| Cta. | Sub.cta | Conceptos | Parcial | Debe | Haber |
|-----------|---------|---------------------------|---------|--------|--------|
| 604 a 606 | | Acciones por Emitir | | XXX.XX | |
| 601 a 603 | | Capital Social Autorizado | | | XXX.XX |
| 610 | | Subscriptores de Acciones | | XXX.XX | |
| 607 a 609 | | Acciones Suscritas | | | XXX.XX |

- b. Al suscribir y pagar las acciones pagadas mediante cualquiera de los activos previstos en los acuerdos societarios, incluido los depósitos previos establecidos por el BCC, (**paso contable Nro. 2**) y la recepción de los documentos que validan la libre disposición de los activos recibidos como pago de los accionistas por las acciones suscritas previamente (**paso contable Nro. 3**):

| Cta. | Sub.cta | Conceptos | Parcial | Debe | Haber |
|-----------|---------|--|---------|--------|--------|
| 109 a 119 | | Cuentas de Banco y en Otras Instituciones ⁹ | | X.XX | |
| XXX | | Cuentas de Activos que correspondan ¹⁰ | | XX.XX | |
| 607 a 609 | | Acciones Suscritas | | XXX.XX | |
| 604 a 606 | | Acciones por Emitir | | | XXX.XX |
| 610 | | Subscriptores de Acciones | | | XXX.XX |

⁹ Los activos recibidos a partir de este momento transitan su existencia económica independientes de las cuentas de capital, incluido activos con vida útil limitada a un periodo inferior de la vida societaria autorizada.

¹⁰ Los activos recibidos a partir de este momento transitan su existencia económica independientes de las cuentas de capital, incluido activos con vida útil limitada a un periodo inferior de la vida societaria autorizada.

- c. Al suscribir y pagar las acciones pagadas mediante cualquiera de los activos previstos en los acuerdos societarios, éstos activos trascorrirán **su vida económica de forma independiente al de la fuente financiera que lo originó**, ya sea como parte del pago de las acciones o financiado exigible a la empresa, aportado por los socios o el Estado, a través de la firma de contratos de financiamiento.
- d. En todos los casos los activos recibidos, sean dinerarios o no, a los efectos del cumplimiento de lo descrito en el párrafo anterior, aplicaran las tasas de amortización y depreciación, según sea el caso, en función de las regulaciones establecidas en las normas contables que le sean aplicables, teniendo en cuenta su vida útil estimada o establecida por la autorización.
- e. En el caso de activos intangibles, por derechos reales otorgados, cuya vida útil autorizada, esté claramente determinada con término de vigencia, esta transcurrirá aplicando el método de línea recta, a partir y desde el momento de la autorización y hasta la fecha en que finiquite el referido derecho. En el caso particular de que éstos coincidan con la vida societaria de la empresa, la amortización se inicia a partir de la inscripción de constitución de la empresa en el registro mercantil.
- f. A los efectos del registro contable, de aportes de la adquisición inicial de activos no dinerarios, de los referidos en los incisos c al e, los asientos se realizarán de la siguiente forma:

| Cta. | Sub.cta | Conceptos | Parcial | Debe | Haber |
|-----------|---------|---|---------|-------|--------|
| XXX | | Cuentas de Activos que correspondan ¹¹ | | XX.XX | |
| 525 a 532 | | Obligaciones a Largo Plazo | | | XXX.XX |

¹¹ Los activos recibidos a partir de este momento transitan su existencia económica independientes de las cuentas de capital, incluido activos con vida útil limitada a un periodo inferior de la vida societaria autorizada.

- | | |
|---|--|
| <p>a. La operatoria de la cuenta de obligaciones a Largo Plazo, se registrará por lo establecido en el uso y contenido establecido por el Ministerio de Finanzas y Precios, y que establece a reclasificación a corto plazo de las partidas cuya obligación se vence el ejercicio inmediato posterior al del cierre en que se refieran los estados financieros que se emiten, se deben analizar por las subcuentas establecidas y por acreedores.</p> <p>18. Los Aportes relacionados con la propiedad intelectual deben cumplimentar los requisitos establecidos en esa materia, especialmente:</p> <ul style="list-style-type: none">a. Transmisibilidadb. Posibilidad de valoración económica | <p>c. Susceptibles a figurar en el Balance</p> <p>d. Adecuada al objeto de la sociedad</p> <p>19. Con independencia de su registro como intangibles, estos pueden ser aportados mediante dos formas jurídicas fundamentales:</p> <ul style="list-style-type: none">a. Aportación a título de propiedad: En este caso deja de ser titularidad del socio aportante para pasar a ser de la nueva sociedad. Esto se realiza mediante un Contrato de Cesión, en este caso el activo pudiera tener vida útil indefinida.b. Aportación a título de uso: Esta transmisión es mediante un Contrato de licencia, anexo al Convenio de Asociación, este intangible tendría vida útil finita, por el termino de vigencia pactado. |
|---|--|

VI. MODIFICACIÓN DEL ESTATUTO, AUMENTO Y REDUCCIÓN DE CAPITAL.

- | | |
|---|--|
| <p>20. En correspondencia con lo establecido en el Artículo 168 del Código de Comercio, las sociedades mercantiles pueden aumentar o reducir su Capital Social, previa aprobación de la Junta General de Accionistas y cumpliendo los requisitos establecidos al efecto en los Estatutos de la Sociedad.</p> <p>21. En adición a lo regulado en el párrafo anterior, para las empresas constituidas al amparo</p> | <p>de la Ley 118 de Inversión Extranjera deberán cumplir lo establecido en el artículo 23 de la referida Ley, que establece que las modificaciones a las condiciones establecidas en la Autorización requieren aprobación de la autoridad competente que lo originó.</p> <p>22. En o antes del 31 de octubre de cada año, los Presidentes Ejecutivos de las sociedades</p> |
|---|--|

mercantiles deberán presentar al Órgano, Organismo u Organización Superior de Dirección Empresarial al que se subordinan, la propuesta fundamentada de modificación del Capital Social Autorizado y/o del Capital Suscrito y Pagado, como resultado de los movimientos registrados durante el año del Capital Contable o Patrimonio Neto de la entidad y de las restantes cuentas del Grupo Capital, con vistas a su aprobación por la Junta General de Accionistas.

23. En tal sentido, realizarán la tramitación legal de dichos movimientos, según lo dispuesto en sus Estatutos y en las regulaciones vigentes al respecto.

24. Los movimientos a que se hace referencia en el punto anterior y por los cuales puede moverse el Capital Social Autorizado y/o el Capital Suscrito y Pagado, son los siguientes:

- a. Nuevas aportaciones de los accionistas.
- b. Aumento o Disminución del valor nominal de las Acciones.

c. Capitalización de donaciones recibidas.

d. Compensación de Pérdidas.

e. Adquisición de acciones propias

f. Fusión

g. Escisión

h. Capitalización de utilidades

25. En ningún caso, el Capital Suscrito y Pagado puede ser mayor que el Capital Social Autorizado, por lo que una vez aprobados los movimientos establecidos en el punto anterior en las sociedades de capital 100 % cubano, de representar el Capital Suscrito y Pagado el 90 % o más del Capital Social Autorizado, procede la modificación y legalización de este último (ver párrafo 24).

26. Las sociedades mercantiles de capital 100 % cubano, de acuerdo a la legislación vigente pueden constituir reservas patrimoniales a partir de las utilidades anuales, previa aprobación por las autoridades facultadas que le patrocinan y su Junta General de Accionistas.

27. Las reservas patrimoniales cuyo fin es el de financiar determinadas necesidades de efectivo y que de acuerdo a la legislación vigente no son de aplicación directa, serán capitalizables.

- a. Registrando la creación de Reservas Patrimoniales como resultado de la distribución de Utilidades, una vez autorizada:

| Cta. | Sub.cta | Conceptos | Parcial | Debe | Haber |
|-----------|---------|------------------------------|---------|--------|--------|
| 630 a 634 | | Utilidades Retenidas | | XXX.XX | |
| 646 a 654 | | Otras Reservas Patrimoniales | | | XXX.XX |

- b. Contabilizando la utilización de las Reservas provenientes de las Utilidades Retenidas que representan incremento del capital suscrito y pagado:

| Cta. | Sub.cta | Conceptos | Parcial | Debe | Haber |
|-----------|---------|------------------------------|---------|--------|--------|
| 646 a 654 | | Otras Reservas Patrimoniales | | XXX.XX | |
| 616 a 619 | | Otras Operaciones de Capital | | | XXX.XX |

- c. Contabilizando la decisión de la Junta General de Accionistas de capitalizar la utilización de las Reservas provenientes de las Utilidades Retenidas que representan incremento del Capital Suscrito y Pagado en la misma proporción accionaria de los accionistas de la sociedad, salvo que la Junta General de Accionistas haya aprobado una distinta.

| Cta. | Sub.cta | Conceptos | Parcial | Debe | Haber |
|-----------|---------|------------------------------|---------|--------|--------|
| 616 a 619 | | Otras Operaciones de Capital | | XXX.XX | |
| 604 a 606 | | Acciones por Emitir | | | XXX.XX |

28. Cuando en una sociedad mercantil se reciban activos, sin que medie pago alguno, el valor de dichos bienes se registra en la cuenta Donaciones Recibidas, como un incremento del Capital Contable.

29. En todos los casos, se deberá elaborar un expediente con la relación detallada de los Activos recibidos en calidad de Donación, con sus correspondientes valores. En caso de recibirse un Activo sin

valor alguno, deberá procederse de acuerdo a lo establecido por el MFP para la valoración de las donaciones recibidas en la Resolución No. 235/05 Anexo Único - Normas de Valoración y Exposición.

- a. Registrando las donaciones recibidas que constituyen Activos:

| Cta. | Sub.cta | Conceptos | Parcial | Debe | Haber |
|-----------|---------|-------------------------------------|---------|--------|--------|
| XXX | | Cuentas de Activos que correspondan | | XXX.XX | |
| 620 a 627 | | Donaciones recibidas | | | XXX.XX |

30. El saldo de esta cuenta debe capitalizarse, una vez aprobada por la Junta General de Accionistas, aumentando el Capital Suscrito y Pagado.

31. Cuando una sociedad mercantil reciba Acciones de otra sociedad

mercantil sin que medie pago alguno, y el documento de la autoridad que indique el traspaso de la titularidad de las acciones no establezca un tratamiento específico, se considera que las recibió en calidad de Donación,

constituyendo una Inversión Financiera a Largo Plazo, y se procederá contablemente a su registro por su valor nominal, a efectos del control.

a. Registrando las acciones adquiridas de otras sociedades mercantiles y no media pago de las mismas, por lo que constituyen Donación:

| Cta. | Sub.cta | Conceptos | Parcial | Debe | Haber |
|-----------|---------|---|---------|--------|--------|
| 225 a 234 | | Inversiones a Largo Plazo o Permanentes | | XXX.XX | |
| 620 a 627 | | Donaciones recibidas | | | XXX.XX |

b. Contabilizando la decisión de capitalizar las Donaciones Recibidas:

| Cta. | Sub.cta | Conceptos | Parcial | Debe | Haber |
|-----------|---------|----------------------|---------|--------|--------|
| 620 a 627 | | Donaciones recibidas | | XXX.XX | |
| 604 a 606 | | Acciones por Emitir | | | XXX.XX |

32. Cuando una sociedad mercantil presente Pérdidas, derivadas de una situación económica y financiera desfavorable y no se prevea una recuperación de la misma en el corto plazo, que permita el financiamiento de dichas pérdidas con utilidades futuras, deberá solicitar a este Ministerio, a través del Órgano, Organismo u Organización Superior de Dirección Empresarial al que se subordina, la solución financiera a dichas pérdidas, adjuntando todos los elementos

que permitan tomar la decisión que corresponda.

33. A los efectos de concretar la reducción del capital, la Junta General de Accionistas deberá establecer la forma que reducirá el Capital Pagado,

a. Contabilizando la disminución del capital pagado, por compensación de pérdidas mediante la reducción del valor nominal de las acciones emitidas, para ello se debe emitir la correspondiente modificación estatutaria.

| Cta. | Sub.cta | Conceptos | Parcial | Debe | Haber |
|-----------|---------|---------------------|---------|--------|--------|
| 604 a 606 | | Acciones por Emitir | | XXX.XX | |
| 640 a 644 | | Pérdidas acumuladas | | | XXX.XX |

b. La reducción descrita en el inciso a del presente párrafo, solo debe realizarse

si se cumplen la relación obligación-capital

establecidas en el Código de Comercio.

34. Si como consecuencia de la realización de un avalúo de activos fijos tangibles o intangibles, ocurren variaciones en los valores en libros, el certificado emitido por la entidad facultada, será

contabilizando, una vez que sea aprobado el ajuste contable correspondiente por la Junta General de Accionistas.

- a. Si el resultado aumenta el valor de los activos fijos tangibles o intangibles:

| Cta. | Sub.cta | Conceptos | Parcial | Debe | Haber |
|---------|---------|---|---------|--------|--------|
| 240-251 | | Cuentas de Activos que correspondan | | XXX.XX | |
| 613-615 | | Revalorización de Activos Fijos Tangibles | | | XXX.XX |

- b. Si por el contrario disminuye el valor de los activos:

| Cta. | Sub.cta | Conceptos | Parcial | Debe | Haber |
|-----------|---------|-------------------------------------|---------|--------|--------|
| 845 a 848 | | Gastos por Pérdidas | | XXX.XX | |
| 613 a 615 | | Cuentas de Activos que correspondan | | | XXX.XX |

- c. En ambos casos, se debe ajustar la Depreciación Acumulada de los Activos Fijos que se revalúan.

VII. PAGO DE DIVIDENDOS

35. Los dividendos de las sociedades mercantiles se pagarán en la proporción de su capital a los titulares de las acciones de la empresa, siempre que éstas estén totalmente pagadas.

36. Contabilizando el aporte de Dividendos, una vez aprobado por la Junta General de Accionistas:

- a. Si los Dividendos se aportan a los accionistas:

| Cta. | Sub.cta | Conceptos | Parcial | Debe | Haber |
|-----------|---------|--|---------|-------|-------|
| 630 a 634 | | Utilidades Retenidas | | XX.XX | |
| 417 | | Dividendos y Participaciones por Pagar | | | XX.XX |

- b. Los dividendos por pagar de accionistas se registran por subcuentas y analizan por cada uno de los poseedores de acciones.

- c. En el caso de accionistas con saldo de dividendos pasivos, la parte correspondiente al por ciento no pagado del capital será retenida, hasta tanto se satisfaga la deuda o se cumplan los correspondientes plazos.

d. Si los dividendos se aportan al Presupuesto del Estado:

| Cta. | Sub.cta | Conceptos | Parcial | Debe | Haber |
|-----------|---------|--|---------|-------|-------|
| 630 a 634 | | Utilidades Retenidas | | XX.XX | |
| 440 a 449 | | Obligaciones con el Presupuesto del Estado | | | XX.XX |
| | 0010 | Ingresos No Tributarios | XX.XX | | |

VIII. LIQUIDACIÓN DE SOCIEDADES MERCANTILES.

37. Para la liquidación de las sociedades mercantiles constituidas al amparo de la Ley de Inversión extranjera, se procede de acuerdo a lo legislado en el Capítulo VI del Decreto No. 325/2014 "Reglamento de la Ley de la Inversión Extranjera".

38. Contabilizando la liquidación de la sociedad mercantil, con vistas a emitir el Balance General Inicial de Liquidación

a. En el momento de elaborar el Balance General Inicial de

Liquidación, si la entidad decide revaluar los Activos y Pasivos a valor de realización, se registran como **Resultado por valuación a valores de realización** y pueden ser positivos, cuando se genere un beneficio y negativos cuando sea una pérdida.

b. Registrando los Activos a valor de realización, cuando éste es menor al valor en libros:

| Cta. | Sub.cta | Conceptos | Parcial | Debe | Haber |
|-----------|---------|-------------------------------------|---------|--------|--------|
| 845 a 848 | | Gastos por Pérdidas | | XXX.XX | |
| | | Cuentas de Activos que correspondan | | | XXX.XX |

a. Registrando los Activos a valor de realización, cuando éste es mayor al valor en libros:

| Cta. | Sub.cta | Conceptos | Parcial | Debe | Haber |
|-----------|---------|-------------------------------------|---------|--------|--------|
| | | Cuentas de Activos que correspondan | | XXX.XX | |
| 930 a 939 | | Ingresos por Sobrantes | | | XXX.XX |

a. Registrando los Pasivos a valor de realización, cuando éste es menor al valor en libros:

| Cta. | Sub.cta | Conceptos | Parcial | Debe | Haber |
|-----------|---------|-------------------------------------|---------|--------|--------|
| | | Cuentas de Pasivos que correspondan | | XXX.XX | |
| 930 a 939 | | Ingresos por Sobrantes | | | XXX.XX |

- b. Registrando los Pasivos a valor de realización, cuando éste es mayor al valor en libros:

| Cta. | Sub.cta | Conceptos | Parcial | Debe | Haber |
|-----------|---------|-------------------------------------|---------|--------|--------|
| 845 a 848 | | Gastos por Pérdidas | | XXX.XX | |
| | | Cuentas de Pasivos que correspondan | | | XXX.XX |

- c. Contabilizando la liquidación a los accionistas de la parte del Capital Suscrito y Pagado que les corresponde, de acuerdo a su participación accionaria.

| Cta. | Sub.cta | Conceptos | Parcial | Debe | Haber |
|-----------|---------|--|---------|--------|--------|
| 630 a 634 | | Utilidades Retenidas | | XXX.XX | |
| 417 | | Dividendos y Participaciones por Pagar | | | XXX.XX |

39. Una vez liquidados todos los activos y pasivos y convertidos en efectivo, se procede a elaborar el Balance General Final de la Liquidación y el Estado de Patrimonio de los Accionistas o Socios, procediendo a pagar a los accionistas o socios, la parte que le corresponde, de acuerdo a su participación accionaria.

- a. Contabilizando el cierre contable de la Sociedad Mercantil.

| Cta. | Sub.cta | Conceptos | Parcial | Debe | Haber |
|-----------|---------|---------------------------|---------|--------|--------|
| 601 a 603 | | Capital Social Autorizado | | XXX.XX | |
| 604 a 606 | | Acciones por Emitir | | | XXX.XX |

40. Cuando se decida fusionar dos sociedades mercantiles se procederá a la preparación de los estados financieros de ambas sociedades aplicando los principios planteados en los apartados anteriores, para elaborar el estado financiero final de las sociedades que se fusionarán.

41. De acuerdo a la legislación de inversión extranjera, tributaria y registral, los estados financieros de inicio de la liquidación y del cierre de la comisión liquidadora, serán objeto de auditoría por auditores independientes facultados para ello.

IX. FUSIÓN DE SOCIEDADES MERCANTILES.

42. La fusión puede ser por **incorporación** o **absorción** y **fusión pura** o por **integración**, en

la primera una de las entidades fusionada prevalece sobre la otra, y en la segunda se constituye una

nueva entidad distinta a las que se fusionan, disolviéndose estas últimas.

43. Los pasos necesarios para el registro contable de la fusión, son los siguientes:

- a) Preparar el balance previo.
- b) Saldar las cuentas reguladoras de activos del balance contra sus cuentas principales.
- c) Valuar los activos para efectos de la fusión: generalmente se valúan a "valores actuales" o valor de realización, no es común realizarla por el valor en libros.
- d) Las diferencias entre el valor neto en libros y valores actuales, se ajusta contra la cuenta "Resultados de la fusión" ("Pérdidas y ganancias de la fusión").
- e) Cerrar las cuentas de Activo, Pasivo y Capital Contable, en la sociedad que desaparece.
- f) Registrar asientos de apertura (Fusión por integración) o aumentos del Capital Social (Fusión por absorción), según sea el caso.

44. El registro contable de la fusión, se adapta a los acuerdos de los accionistas que deciden la forma en que se hará, así como los métodos de valoración por el cual se determinará el valor de la empresa o las empresas que forman parte de la fusión.

45. De acuerdo a la legislación tributaria y registral, los estados

financieros de la fusión serán objeto de auditoría por auditores independientes facultados para ello.

X. ESCISIÓN DE SOCIEDADES MERCANTILES.

46. Se conoce como escisión cuando los accionistas de una sociedad denominada **escidente** deciden extinguirla y dividen la totalidad o parte de sus activos, pasivos y capital social en dos o más partes que son aportadas a otras sociedades de nueva creación denominadas **escindidas**; o cuando la escidente, sin extinguirse aporta en bloque parte de su activo, pasivo o capital social a otra u otras sociedades de nueva creación.

47. Los socios de la sociedad escidente (original) lo son también de la o de las sociedades escindidas (nuevas) a quienes se les entregan acciones o títulos de las nuevas sociedades escindidas a cambio de las acciones o partes sociales de la sociedad original escidente que redujo su capital o se acuerda su disolución.

48. La escisión puede ser pura o parcial.

49. La escisión es pura cuando la sociedad se divide o separa desapareciendo la empresa escidente y naciendo nuevas empresas.

- a. La escisión se da cuando una sociedad decide dividir la

- | | |
|--|--|
| <p>b. Las aportaciones son en bloque a otras sociedades de nueva creación.</p> <p>c. La sociedad escidente puede o no desaparecer.</p> | <p>d. Subsisten los mismos accionistas.</p> <p>e. La empresa escindida debe cambiar de nombre o denominación.</p> <p>f. La escisión es la figura jurídica contraria a la fusión.</p> |
|--|--|

50. La escisión afecta literalmente las partidas del balance, lo que incluye los saldos correspondientes de las cuentas reguladoras de activos, utilidades retenidas, pasivos y capital.

a. Ejemplo de contabilizaciones en la sociedad escidente:

| Cta. | Sub.cta | Conceptos | Parcial | Debe | Haber |
|-----------|---------|---------------------------|---------|--------|--------|
| XXXX | | Pasivos correspondientes | | XXX.XX | |
| 601 a 603 | | Capital Social Autorizado | | XXX.XX | |
| 604 a 606 | | Acciones por Emitir | | XXX.XX | |
| XXXX | | Activos correspondientes | | | XXX.XX |

a. Ejemplo de contabilizaciones en la sociedad escindida:

| Cta. | Sub.cta | Conceptos | Parcial | Debe | Haber |
|-----------|---------|---------------------------|---------|--------|--------|
| XXXX | | Activos correspondientes | | XXX.XX | |
| XXXX | | Pasivos correspondientes | | | XXX.XX |
| 601 a 603 | | Capital Social Autorizado | | | XXX.XX |
| 604 a 606 | | Acciones por Emitir | | | XXX.XX |

a. En todos los casos la decisión de escindir una entidad se aprueba mediante la aprobación de la autoridad facultada.

51. De acuerdo a la legislación tributaria y registral, los estados financieros de las empresas que forman parte de una escisión, serán objeto de auditoría por auditores independientes facultados para ello.

XI. REGISTRO DE OPERACIONES CONTABLES DESCRITAS EN LOS APARTADOS ANTERIORES EN LOS TENEDORES DE ACCIONES DE SOCIEDADES, CON INDEPENDENCIA DE SU FORMA EMPRESARIAL.

52. Las accionistas de las empresas de capital 100 % estatal y los nacionales de las empresas mixtas, una vez recibido el certificado correspondiente a sus acciones nominativas de las sociedades mercantiles cubanas, están obligados a depositar el certificado de las acciones recibido por la adquisición de participación en dichas empresas en el Banco Central de Cuba, (en lo adelante BCC), del cual recibirán el Certificado de depósito correspondiente, que constituye el

documento primario que evidencia su inversión en acciones que se registra en las cuentas correspondiente al grupo de la 225 a la 234 Inversiones a largo plazo o permanentes, teniendo como contrapartida el activo aportado y que puede ser cualquiera de los descritos en el apartado Nro. 8 del presente procedimiento.

a. Registrando las acciones adquiridas de otras sociedades mercantiles y media pago de las mismas:

| Cta. | Sub.cta | Conceptos | Parcial | Debe | Haber |
|-----------|---------|--|---------|--------|--------|
| 225 a 234 | | Inversiones a Largo Plazo o Permanentes | | XXX.XX | |
| 109 a 119 | | Efectivo en Banco y en Otras Instituciones | | | XXX.XX |

a. Registrando las acciones adquiridas de otras sociedades mercantiles mediante el aporte de un derecho real recibido mediante la obligación de pago al estado o terceros:

| Cta. | Sub.cta | Conceptos | Parcial | Debe | Haber |
|-----------|---------|---|---------|--------|--------|
| 225 a 234 | | Inversiones a Largo Plazo o Permanentes | | XXX.XX | |
| 525 a 532 | | Obligaciones a Largo Plazo | | | XXX.XX |

b. El registro de esta operación en la sociedad o empresa accionista de una sociedad mercantil que recibe el financiamiento del derecho o activo aportado, establecerá el contrato o convenio correspondiente, los flujos financieros de efectivo para aplicación de los pagos por la deuda referida anteriormente se

establecen en los acuerdos del contrato o convenio que lo originaron.

3. Las sociedades mercantiles cubanas, titulares de acciones en otras sociedades mercantiles recibirán los ingresos por dividendos, y salvo autorización expresa del Ministerio de Finanzas y Precios, éste formara parte de los

ingresos gravados por el impuesto sobre las utilidades.

- a. Registrando los dividendos recibidos de otras sociedades mercantiles, a partir de la declaración de dividendos de la sociedad en la cual posee la inversión en acciones, el devengo del

ingreso por dividendo lo constituye el acto de la Junta General de accionistas en la que participa, el documento que sustenta la contabilización del citado ingreso es el acta de dicho órgano o el certificado del Secretario Letrado que avale ese acuerdo:

| Cta. | Sub.cta | Conceptos | Parcial | Debe | Haber |
|------|---------|---|---------|--------|--------|
| 181 | | Dividendos y participaciones por cobrar | | XXX.XX | |
| 925 | | Ingresos por dividendos ganados | | | XXX.XX |

- b. Registrando el cobro de los dividendos al recibir el pago de éstos desde la sociedad en la que posee acciones:

| Cta. | Sub.cta | Conceptos | Parcial | Debe | Haber |
|-----------|---------|--|---------|--------|--------|
| 109 a 119 | | Efectivo en Banco y en Otras Instituciones | | XXX.XX | |
| 181 | | Dividendos y participaciones por cobrar | | | XXX.XX |

CONCLUSIONES

La aplicación de este procedimiento contribuye a que las sociedades mercantiles tengan un referente para el tratamiento financiero y contable de las cuentas del Grupo Capital.

RECOMENDACIONES

1. Se apruebe el procedimiento financiero y contable que se propone, para que sirva de guía y referencia a las sociedades mercantiles
2. El Ministerio de Finanzas y Precios emita una Resolución que regule el esquema financiero a seguir por las sociedades mercantiles; así como, una Norma Específica de Contabilidad para las cuentas del Grupo Capital.

CITAS

- Asamblea Nacional del Poder Popular. (2014). Ley No. 118 De la Inversión Extranjera.
Banco Central de Cuba. (2014). Resolución No. 46.
Código de Comercio. (1886).
Consejo de Estado. (2013). Decreto Ley Nro. 313 de la Zona Especial de Desarrollo del Mariel.
Consejo de Ministros. (2014). Decreto No. 325 Reglamento de la Ley de la inversión extranjera.
Ministerio de Finanzas y Precios. (2005). *Resolución No. 235 Sobre las Normas Cubanas de Información Financieras* (Vol. Gaceta Oficial No. 67 Ordinaria de 21 de diciembre de 2005). (M. d. Justicia, Ed.) La Habana, Cuba: Gaceta Oficial de la República.
Paulet, J., & Santandreu, E. (2000). *Diccionario de Economía y Empresa*. Madrid: Gestión S.A.

DATOS DE LOS AUTORES

ANA LYDIA GIL HERNÁNDEZ

Licenciada en Control Económico en la Universidad de La Habana en el año 1979 y Máster en Finanzas en el año 1997. Es miembro del Comité de Normas Cubanas de Contabilidad desde el 2014. Se ha desempeñado como Analista Financiera Global, Ejecutiva de Control y Análisis y Ejecutiva Principal de Control y Análisis. Autora de la propuesta de Norma Específica de Contabilidad de Gestión y del Procedimiento para el registro contable en las cuentas del Grupo Capital, trabajos estos presentados en el Fórum de Economía de la ANEC del Ministerio de Finanzas y Precios en el 2017, donde obtuvieron calificaciones de Relevante y Destacado respectivamente. Actualmente se desempeña como Sistematizador Superior Global de la Dirección de Política Contable del Ministerio de Finanzas y Precios.

SOLANGE MAYRA PÉREZ GÓMEZ

Licenciada en Contabilidad en la Universidad de la Habana en el año 1984 y de la especialidad en Contabilidad en el año 2014. Miembro del Comité de Normas Cubanas de Contabilidad desde el año 2011. Miembro de la sociedad de Contabilidad de la Asociación Nacional de Economistas de Cuba (ANEC), vicepresidenta de Superación del comité de la ANEC el Ministerio de Finanzas y Precios. Diplomada en Administración Pública. Se ha desempeñado como auditora, directora municipal de Finanzas y Precios. Ha participado en los Fórum de Economía de la ANEC con varios trabajos donde han obtenido la calificación de Relevante, Destacados, autora de los trabajos de Normas de Contabilidad Gubernamental para, el Presupuesto Central, Gastos de la Seguridad Social entre otros. En la actualidad se desempeña como directora de Política Contable del Ministerio de Finanzas y Precios.

JUAN CARLOS VÁZQUEZ ÁVILA

Licenciado en Contabilidad y Finanzas en la Universidad de Las Tunas, Máster en Contabilidad y Auditoría en la Universidad de La Habana, Diplomado en Comercio Exterior, Inversión Extranjera y Colaboración Económica en el Instituto de Capacitación del Ministerio del Comercio Exterior y la Inversión Extranjera, Diplomado en Dirección y Gestión Empresarial de la Escuela de Cuadros del Estado y el Gobierno. Ha participado en eventos internacionales de contabilidad y auditoría en Cuba y en el extranjero como ponente. Desde el año 1999 es auditor de la Consultoría CONAS y posee experiencia en el trabajo conjunto con firmas internacionales de reconocido prestigio, entre las que se destacan tres de los cuatro grandes: Deloitte & Touch, KPMG y por más de 15 años continuos con Ernst & Young. Ha recibido entrenamientos de Deloitte & Touche en Cuba y en oficina de la firma Ernst & Young en Barcelona, España y en el DF México. Durante el año 2002 asumió la dirección del área de Contabilidad y Finanzas de la sociedad. En el 2003 es nombrado Director de Auditoría, cargo que desempeña actualmente, ha gestionado en como responsable unas 100 auditorías anuales por más de 15 años seguidos a empresas mixtas y sociedades mercantiles de capital 100 % cubano. Actualmente es miembro del Comité de Normas Cubanas de Contabilidad.

Fecha de aceptación: 26 de noviembre de 2017

Fecha de publicación: 31 de marzo de 2018