

SUPUESTO Nº 1 MAR

La sociedad anónima MAR SA presenta, entre otros, los siguientes saldos en su balance de situación a 1 de enero del año 2X24:

	ACTIVO	PATRIMONIO NETO	
600.000	Terrenos y construcciones	Capital Social	50.000
		Reserva Legal	8.500
		Reservas voluntarias	6.000
		Dividendo Activo a cuenta	(2.500)
		Resultado del ejercicio 2X23	17.000
		Resultados negativos de ejercicios anteriores	(22.000)
		Subvenciones de capital	?
		Patrimonio neto por emisión de instrumentos financieros compuestos	386,89
		Acciones propias	(7.280)
		PASIVO	
		Obligaciones convertibles	??
	(...)	(...)	

Información Complementaria:

- El capital Social está formado por 50.000 acciones de 1 euro de valor nominal. Está totalmente desembolsado.
- Las obligaciones convertibles se corresponden con 8.000 obligaciones de valor nominal 1 euro convertibles en acciones a elección del obligacionista con fecha 1 de julio de 2X24. Fueron emitidas en 2X19 y devengan un tipo de interés anual simple de un 2% anual pagadero semestralmente. Al momento del vencimiento el obligacionista puede optar por el reembolso de la obligación a su valor nominal o la conversión de 3 acciones nuevas de 1 euro de valor nominal cada una por cada 4 obligaciones convertibles. El saldo de la cuenta Patrimonio Neto por emisión de instrumentos financieros compuestos recoge el componente de patrimonio conforme fue registrado en el momento de la emisión.

- El dividendo a cuenta fue abonado en el mes de diciembre de 2X23.
- Las acciones propias son 5.600 acciones adquiridas con la finalidad de proceder a una reducción del capital social conforme a lo establecido en el artículo 144 del TRLSC.
- La subvención de capital financió la compra y edificación de un terreno. Fue concedida por una administración pública a finales de 2X20 por valor de 300.000 euros. El terreno fue adquirido en el mismo año por valor de 40.000 euros y la construcción fue finalizada en diciembre de 2X23 por valor de 560.000 euros.

Operaciones del ejercicio 2X24

1. La Junta General de Accionistas se reúne en convocatoria ordinaria, con fecha 31 de enero de 2X24 y adopta, entre otros, los siguientes acuerdos:
 - a. Repartir el máximo dividendo posible con cargo al resultado del año 2X23.
 - b. Proceder a la reducción del capital social mediante la amortización de las acciones propias con efectos 1 de marzo de 2X24.
2. Con fecha 15 de febrero se procede al abono, por banco, del dividendo acordado. Retención efectuada a los accionistas: 19%.
3. Con fecha 1 de marzo se procede a formalizar la reducción de capital mediante la amortización de las acciones propias en poder de la sociedad.
4. El 1 de julio se procede al pago, por banco, de los intereses de las obligaciones convertibles. Retención aplicada: 19%.
5. Se procede a la conversión de las obligaciones en acciones. Obligacionistas titulares de 3.000 obligaciones solicitan el reembolso. Los demás proceden a su conversión.
6. Con fecha 1 de septiembre la junta general de accionistas se reúne para aprobar una nueva ampliación de capital en la proporción de una acción nueva por cada 4 antiguas, a un precio de emisión de un 150%. Se realizará un desembolso de un 75% del valor nominal y el resto se abonará antes de fin de año. La emisión es suscrita en un 70%.
7. Con fecha 25 de noviembre la sociedad abona un dividendo a cuenta de 0,10 euros por acción. Retención efectuada: 19%
8. Con fecha 15 de diciembre se procede a la reclamación de los dividendos pasivos pendientes. Accionistas titulares de 100 acciones no atienden el pago y son declarados en mora.
9. La construcción objeto de la subvención se amortiza a 20 años. A 31 de diciembre se realiza la dotación de la amortización correspondiente.

TRABAJO A REALIZAR:

Determinar el importe por el que deben estar reflejadas las obligaciones convertibles a 1 de enero de 2X24
Contabilizar las operaciones derivadas de los puntos 1 a 9.

En la resolución del supuesto deberá tener en cuenta lo siguiente:

- No es necesario que utilice las cuentas de los grupos ocho y nueve del Plan General de Contabilidad. No obstante, si lo considera oportuno puede hacerlo.
- En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.
- En las respuestas deberán identificarse claramente las cuentas de cargo y de abono, sin que sea suficiente limitarse a señalar códigos de cuentas exclusivamente.

Determinar el importe por el que deben estar reflejadas las obligaciones convertibles a 1 de enero de 2X24

“Las obligaciones convertibles se corresponden con 8.000 obligaciones de valor nominal 1 euro convertibles en acciones a elección del obligacionista con fecha 1 de julio de 2X24. Fueron emitidas en 2X19 y devengan un tipo de interés anual simple de un 2% anual pagadero semestralmente. Al momento del vencimiento el obligacionista puede optar por el reembolso de la obligación a su valor nominal o la conversión de 3 acciones nuevas de 1 euro de valor nominal cada una por cada 4 obligaciones convertibles. El saldo de la cuenta Patrimonio Neto por emisión de instrumentos financieros compuestos recoge el componente de patrimonio conforme fue registrado en el momento de la emisión.”

El enunciado no nos indica en que fecha se emitieron las obligaciones convertibles como su amortización es el 1 de julio de 2X19 en la solución podríamos suponer que se emitieron el 1 de enero o el 1 de julio del 2X19 al no darnos una fecha concreta en el enunciado

El PGC en su NRV 9º y la RICAC 2019 define Instrumento financiero compuesto: es un instrumento financiero no derivado que incluye componentes de pasivo financiero y de patrimonio simultáneamente.

Si la empresa hubiese emitido un instrumento financiero compuesto, reconocerá, valorará y presentará por separado sus componentes.

La empresa distribuirá el valor inicial en libros de acuerdo con los siguientes criterios que, salvo error, no será objeto de revisión posteriormente:

- a) Asignará al componente de pasivo financiero el valor razonable de un pasivo financiero similar que no lleve asociado el componente de patrimonio.
- b) Asignará al componente de patrimonio la diferencia entre el importe inicial y el valor asignado al componente de pasivo financiero.

c) En la misma proporción distribuirá los costes de transacción

Artículo 42 Las obligaciones convertibles

1. Las obligaciones convertibles en un número fijo de acciones de la sociedad, a opción del inversor u obligatoriamente si se produce un evento futuro, se califican como un instrumento financiero compuesto. En la fecha de reconocimiento inicial, el emisor de estas obligaciones determinará el importe en libros del componente de pasivo, medido por el valor razonable de un pasivo similar que no lleve asociado un componente de patrimonio, pero que incluya, en su caso, los eventuales elementos derivados implícitos que no sean de patrimonio.

2. El importe en libros del instrumento de patrimonio, representado por la opción de conversión del instrumento en acciones comunes, se determinará deduciendo el valor razonable del pasivo financiero del valor razonable del instrumento financiero compuesto considerado en su conjunto. En ningún caso se producirán pérdidas ni ganancias en el reconocimiento inicial.

Los gastos de transacción relativos a la emisión de un instrumento financiero compuesto se distribuirán entre los componentes de pasivo y de patrimonio del instrumento, en proporción a la valoración inicial de ambos componentes.

La separación de los componentes del instrumento financiero compuesto efectuada en el momento inicial no se revisará a lo largo de la vida de la operación.

3. Con posterioridad, el componente de pasivo se contabilizará, con carácter general, aplicando el criterio del coste amortizado, y el componente de patrimonio neto se reconocerá en el epígrafe «Otros instrumentos de patrimonio neto» incluido en los fondos propios del balance y no será objeto de una nueva valoración.

En la fecha en que se produzca la conversión, la sociedad dará de baja el componente de pasivo con abono a la partida de capital y, en su caso, a la prima de emisión. Además, el componente original de patrimonio neto se reclasificará a la rúbrica de prima de emisión. En consecuencia, en la fecha de vencimiento, la conversión no produce, con carácter general, un resultado imputable a la cuenta de pérdidas y ganancias, aun cuando el canje se realice con acciones propias, sin perjuicio, en su caso, del resultado previamente reconocido en la cuenta de pérdidas y ganancias por la valoración posterior de los derivados implícitos que cumplan la definición de pasivo.

4. Si se acuerda el reembolso de las obligaciones, la sociedad dará de baja el pasivo y, por diferencia con la contraprestación entregada, contabilizará el resultado de la operación en el margen financiero de la cuenta

de pérdidas y ganancias. Del mismo modo, el componente original de patrimonio neto se reclasificará a una cuenta de reservas.

Número de obligaciones emitidas: 8.000 títulos

Valor nominal de una obligación: 1 €

Valor de emisión y reembolso: 1 €

Interés efectivo semestral del 2%.

Amortización: 5 años

El enunciado nos da el componente de patrimonio neto original

Patrimonio neto por emisión de instrumentos financieros compuestos 386,89

El componente de pasivo lo podemos calcular por diferencias $8.000 - 386,89 = 7.613,11$

Tenemos que calcular el tipo de interés de mercado de emisiones similares que no tenga la opción de conversión que se ha aplicado para calcular el componente de pasivo original

Si consideramos que se emitieron el 1 de enero del 2X19 (tenemos 5 años y medio hasta el reembolso o 11 semestres) Emisión 01/01/2X19 – Amortización 01/07/2X24

$$7.613,11 = 80 \times (1 - (1+i)^{-11}/i) + 8.000/1+i^{11}$$

$$i_{\text{SEMESTRAL}} = 0,0147963$$

Si consideramos que se emitieron el 1 de julio del 2X19 (tenemos 5 años hasta el reembolso o 10 semestres) Emisión 01/07/2X19 – Amortización 01/07/2X24

$$7.613,11 = 80 \times (1 - (1+i)^{-10}/i) + 8.000/1+i^{10}$$

$$i_{\text{SEMESTRAL}} = 0,01525097\%$$

Fecha	Intereses explícitos	Interés efectivo	Componente de pasivo
01/01/2X19			7.613,11
01/07/2X19	80	112,645859	7.645,76
31/12/2X19	80	113,128897	7.678,88
01/07/2X20	80	113,619083	7.712,50
31/12/2X20	80	114,116521	7.746,62
01/07/2X21	80	114,621319	7.781,24
31/12/2X21	80	115,133586	7.816,38
01/07/2X22	80	115,653433	7.852,03
31/12/2X22	80	116,180972	7.888,21
01/07/2X23	80	116,716317	7.924,93
31/12/2X23	80	117,259582	7.962,19
01/07/2X24	80	117,810886	8.000,00

Suponiendo que la emisión fue el 01/01/2x19 el importe del componente de pasivo que debe figurar en el Balance el 01/01/2x24 será 7.962,19

También puede calcularse actualizando los 8.000 euros un semestres

Componente pasivo = $8.080/1,0147963 = 7962,19$

El importe que figura en balance de **Obligaciones convertibles 7962,19**

Contabilizar las operaciones derivadas de los puntos 1 a 9.

1. La Junta General de Accionistas se reúne en convocatoria ordinaria, con fecha 31 de enero de 2X24 y adopta, entre otros, los siguientes acuerdos:

- a. Repartir el máximo dividendo posible con cargo al resultado del año 2X23.
- b. Proceder a la reducción del capital social mediante la amortización de las acciones propias con efectos 1 de marzo de 2X24.

Para calcular el beneficio distribuable y poder realizar el test de balance necesitamos conocer el Patrimonio neto y el importe de las subvenciones que debe figurar en el balance

El enunciado nos da la siguiente información “La subvención de capital financió la compra y edificación de un terreno. Fue concedida por una administración pública a finales de 2X20 por valor de 300.000 euros. El terreno fue adquirido en el mismo año por valor de 40.000 euros y la construcción fue finalizada en diciembre de 2X23 por valor de 560.000 euros.”

Las subvenciones concedidas para financiar un inmovilizado se traspasan al resultado del ejercicio con la amortización del mismo

La construcción finalizó en diciembre de 2X23 por lo que no se ha empezado a traspasar la subvención al resultado del ejercicio y la misma figurará por 300.000 euros en el balance

Subvenciones de capital 300.000

Test de balance

PATRIMONIO NETO	
Capital Social	50.000
Reserva Legal	8.500
Reservas voluntarias	6.000
Dividendo Activo a cuenta	(2.500)
Resultado del ejercicio 2X23	17.000
Resultados negativos de ejercicios anteriores	(22.000)
Subvenciones de capital	300.000
Patrimonio neto por emisión de instrumentos financieros compuestos	386,89
Acciones propias	(7.280)
Patrimonio neto Balance	350.106,890
Subvenciones oficiales de capital	(300.000)
Patrimonio neto a efectos de distribución de beneficios	50.106,890

El importe máximo que se puede distribuir para no dejar el patrimonio neto por debajo del capital social será de $50.106,89 - 50.000 = 106,89$

Calculamos el beneficio distribuable del artículo 3.5 RICAC 2019

Resultado ejercicio, balance aprobado	17.000
(A) Ajustes positivo)

Reservas disponibles	6.000
(B) Ajustes negativos	
- Los resultados negativos de ejercicios anteriores (cubiertos por ajustes positivos)	(6.000)
-- No obstante, el exceso de estos resultados sobre los ajustes positivos solo se incluye como ajuste negativo en la parte que no estén materialmente compensados con el saldo del importe de la reserva legal y de las otras reservas indisponibles preexistentes 22.000-6000-8.500	(7.500)
- Dotación a la reserva legal La reserva legal es de 8.500 pero la reserva legal efectiva es 0 10% 17.000 =1.700	(1.700)
Beneficio Distribuible	7.800

El beneficio distribuible es de 7.800 euros del cual ya se ha repartido como dividendo a cuenta 2.500 euros por lo que se podrían repartir 5.300 euros adicionales, sin embargo, este importe es superior al límite que hemos obtenido del test de balance (106,89), por lo que el beneficio distribuible adicional serán 106,89 euros

17.000	(129) Resultado del ejercicio		
		(112) Reserva Legal	1.700
		(113) Reservas voluntarias	12.693,11
		(557) Dividendo activo a cuenta	2.500
		(526) Dividendo activo a pagar	106,89

*La reserva legal efectiva que excede del 20% del capital social es una reserva disponible

Por la reducción de capital se realizará el asiento correspondiente en la fecha indicada el 1 de marzo de 2X24.

2 Con fecha 15 de febrero se procede al abono, por banco, del dividendo acordado. Retención efectuada a los accionistas: 19%.

106,89	(526) Dividendo activo a pagar		
		a (473) Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	20,3
		(572) Bancos c/c	86,59

3. Con fecha 1 de marzo se procede a formalizar la reducción de capital mediante la amortización de las acciones propias en poder de la sociedad.

5.600	(100) Capital Social		
1.680	(113) Reservas voluntarias		
		(108) Acciones propias en situaciones especiales	7.280

4. El 1 de julio se procede al pago, por banco, de los intereses de las obligaciones convertibles. Retención aplicada: 19%.

Por el devengo y el pago

117,810886	(661) Intereses de obligaciones		
		a (506) Intereses de empréstitos y otras emisiones	80
		(501) Obligaciones y bonos convertibles c/p	37,810886
80	(506) Intereses de empréstitos y otras emisiones		
		(572) Bancos	64,80
		(473) Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	15,20

5. Se procede a la conversión de las obligaciones en acciones. Obligacionistas titulares de 3.000 obligaciones solicitan el reembolso. Los demás proceden a su conversión.

Por el reembolso de 3.000 obligaciones

3.000	(501) Obligaciones y bonos convertibles c/p	a	
		(572) Bancos	3.000

Las otras 5.000 obligaciones solicitan la conversión.

La relación de conversión es: 3 acciones de 1 € por 4 obligaciones convertibles de 1 €. Se emiten $5.000 \times \frac{3}{4} = 3.750$ acciones.

Obligaciones convertidas: $5.000 \times 1 = 5.000$ €

5.000	(190) Acciones emitidas	a	(194) Capital emitido pendiente de inscripción	5.000
5.000	(194) Capital emitido pendiente de inscripción	a	(100) Capital social	3.750
			(110) Prima de emisión de acciones	1.250
5000	(501) Obligaciones y bonos convertibles c/p	a	(509) Valores negociables amortizados	5.000
5.000	(509) Valores negociables amortizados		(190) Acciones emitidas	5.000
Por el traspaso de la cuenta de Patrimonio por instrumentos financieros a Reservas				
386,89	(1110) Patrimonio neto por emisión de instrumentos financieros compuestos	a	(110) Prima de Emisión	386,89

6. Con fecha 1 de septiembre la junta general de accionistas se reúne para aprobar una nueva ampliación de capital en la proporción de una acción nueva por cada 4 antiguas, a un precio de emisión de un 150%. Se realizará un desembolso de un 75% del valor nominal y el resto se abonará antes de fin de año. La emisión es suscrita en un 70%.

El número de acciones iniciales eran 50.000, se amortizaron 5.600 acciones y posteriormente se amplían 3.750

En el momento de la ampliación las acciones totales son 48.150

Ampliará: $48.150 \times 1/4 = 12.037,50$

La empresa tiene que emitir o 12.037 o 12.038, vamos a suponer que se emiten 12.037

18.055,5	(190) Acciones emitidas	a		
----------	-------------------------	---	--	--

(194) Capital emitido pendiente de inscripción	18.055,5
--	----------

La emisión es suscrita en un 70%.

$$12.037 \times 70\% = 8425,9 = 8426$$

Se suscriben 8426 acciones, con desembolso del 75% más la totalidad de la prima:

10.532,5	(572) Bancos	a	
	8426 x 1 x 75% + 8426 x 0,5		
2106,5	(1030) Socios, desembolsos no exigidos		
	(190) Acciones emitidas		12.639

12.639	(194) Capital emitido pendiente de inscripción	a	
	(100) Capital social		8426
	(110) Prima de emisión de acciones		4213

Por la anulación del 30% de acciones emitidas

5416,	(194) Capital emitido pendiente de inscripción		
	(190) Acciones emitidas		5416,5

7. Con fecha 25 de noviembre la sociedad abona un dividendo a cuenta de 0,10 euros por acción. Retención efectuada: 19%

TRLSC Artículo 277. Cantidades a cuenta de dividendos.

La distribución entre los socios de cantidades a cuenta de dividendos sólo podrá acordarse por la junta general o por los administradores bajo las siguientes condiciones:

a) Los administradores formularán un estado contable en el que se ponga de manifiesto que existe liquidez suficiente para la distribución. Dicho estado se incluirá posteriormente en la memoria.

b) La cantidad a distribuir no podrá exceder de la cuantía de los resultados obtenidos desde el fin del último ejercicio, deducidas las pérdidas procedentes de ejercicios anteriores y las cantidades con las que deban dotarse las reservas obligatorias por ley o por disposición estatutaria, así como la estimación del impuesto a pagar sobre dichos resultados.

No tenemos información para saber si es posible el reparto de dividendo a cuenta que propone, el asiento correspondiente sería el siguiente

Acciones después de la ampliación $48.150 + 8426 = 56.576 \times 0,1 = 5.657,6$

5.657,6	(557) Dividendo activo a cuenta	a	
		(572) Bancos	4582,656
		(473) Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	1074,944

8. Con fecha 15 de diciembre se procede a la reclamación de los dividendos pasivos pendientes. Accionistas titulares de 100 acciones no atienden el pago y son declarados en mora.

$8426 \times 1 \times 0,25\% = 2106,5$

2106,5	(558) Socios, desembolsos exigidos	a	
		(1030) Socios, desembolsos no exigidos	2106,5

Pagan todos los accionistas excepto titulares de 100 acciones que se declaran morosos:

25	(558x) Accionistas morosos	a	
2.081,5	(572) Bancos		
		(558) Socios, desembolsos exigidos	2106,5

9. La construcción objeto de la subvención se amortiza a 20 años. A 31 de diciembre se realiza la dotación de la amortización correspondiente.

Subvención concedida de 300.000 para un terreno de 40.000 y una construcción de 560.000
La subvención es del 50%

Amortización construcciones $560.000/20=28.000$

28.000 (681) Amortización del inmovilizado a material

(281) Amortización acumulada 28.000
Inmovilizado material construcciones

Por la imputación de la subvención:

28.000 (130) Subvenciones oficiales de capital a

(746) Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio 14.000