OFERTA EMPLEO PÚBLICO DEL ESTADO -AÑO 2016-

EJERCICIO 2º CUERPO TÉCNICO DE HACIENDA (AEAT). ACCESO LIBRE.

SUPUESTO N.º 1 CONTABILIDAD

RESUMEN ENUNCIADO: Sociedad "ENERO" -> Aplicación de resultados reconociendo máximo dividendo a pagar a los accionistas. Pago del dividendo, parte en acciones propias (autocartera) y parte en metálico. Deuda bancaria cancelada con entrega de acciones propias y emisión de nuevas acciones (=> ampliación capital por compensación de créditos). Provisión para otras responsabilidades para cubrir indemnización: Se recibe comunicado del Juzgado para pagar indemnización y los gastos judiciales (sentencia desfavorable). Dotaciones a la amortización del inmovilizado intangible (Desarrollo y Otros inm. Intangibles) y del inmovilizado material (maquinaria financiada con una subvención oficial). Sociedad "ELCASTAÑO" -> Posee 2.100 acciones de "ENERO" con intención de mantenerla durante varios años. Contabilizar dividendo a percibir en acciones propias y en metálico. Realizar el asiento de valoración de las acciones al cierre del ejercicio.

SOLUCIONADO GRACIAS: Opositora BRAVE y ACADEMIA OPEM (ZARAGOZA).

Fecha documento:18/04/2017.

Fecha del examen: 21/01/2017.

ADVERTENCIA: La solución propuesta incluye los fundamentos de derecho contable y mercantil que justifican la solución del supuesto. El opositor a la hora de resolver los 5 supuestos prácticos de contabilidad y matemáticas financieras tiene un tiempo máximo de 4 horas. Es importante que gestione bien este tiempo. Debe realizar los asientos contables. Se recomienda por estudiandotributario.es incluir los cálculos matemáticos que justifican los valores de los asientos y añadir a los asientos más complicados explicaciones breves en base a la normativa contable.

SOLUCIÓN SOCIEDAD "ENERO"

Información complementaria:

- Capital social: 10.000.000 acciones x 1 €/acc.

- Acciones Propias = 400.000 accs. x1,40 € +525.000 accs. x1,60 € =1.400.000

=> Coste =1,5135 €/acción.

- Inmovilizado Intangible (Desarrollo): Coste -> 2.000.000 euros; amortización acumulada -> 50% = 1.000.000 euros. Se amortiza a un ritmo del 20% al año (400.000,00 euros/año) => 2,5 años transcurridos desde la terminación del proyecto de Desarrollo.

Otro inmovilizado Intangible: Coste -> 6.000.000 euros; amortización acumulada -> 5.000.000 euros => Valor Contable = 1.000.000 euros que se amortizará totalmente en 20X6.

- Inmovilizado material: Coste -> 30.000.000 euros; amortización acumulada -> 14.000.000 euros. Ritmo de amortización 20% al año => 6.000.000,00 euros.

Subvención oficial de capital (Patrimonio Neto): 1.000.000 euros. Se utilizó para financiar coste de maquinaria: 5.000.000 euros. Ritmo de imputación a resultados de la subvención: 20% => 1.000.000 euros/año.

- Provisión para otras responsabilidades. Se considera una provisión a corto plazo que no requiere de actualización en virtud de la norma de registro y valoración 15ª (NRV 15) del Plan General de Contabilidad, aprobado por R.D. 1514/2007 (PGC2007).

- Existencias (método FIFO). NOTA: Este dato no se utiliza para resolver el supuesto, algunos opositores lo han utilizado para dar de baja las acciones propias, pero el enunciado indica expresamente: "*método FIFO para valorar cualquier tipo de existencias*", además el Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007) dispone que los instrumentos financieros cuando deban asignarse valor por baja del balance, se aplique el método del coste/valor medio ponderado por grupos homogéneos (NRV 9 PGC2007, apartado 2.5.2, y apartado 2.6.2).

- Se redujo el capital social en 20X2 para eliminar las pérdidas, utilizando todas las reservas disponibles.

Operaciones realizadas en el ejercicio 20X6 (sociedad "ENERO"):

1.) 15/02/20X6. Aplicación del resultado del ejercicio 20X5.

15-2-20x6				
3.000.000,00	Resultado del ejercicio (129)			
		a	Reserva legal (112) (1)	400.000,00
		a	Dividendo activo a pagar (526)	2.600.000,00

(1) Como en el ejercicio 20X2 se redujo el capital social para eliminar pérdidas utilizando todas las reservas disponibles, entonces la sociedad está obligada a dotar la reserva legal al menos al 10% del nuevo capital social para poder repartir dividendos (artículo 326 del Texto Refundido de la Ley Sociedades de Capital, aprobado por R.D.-leg 1/2010 -TRLSC) =>10% x10.000.000 - 600.000 = 400.000 euros. Con esta dotación de la reserva legal se cumple con otra obligación del TRLSC, ir dotando el 10% del beneficio del ejercicio (10% x3.000.000 =300.000 euros) a reserva legal hasta alcanzar el 20% capital social (artículo 274.1 TRLSC).

El artículo 273.3 TRLSC prohíbe distribuir beneficios a menos las reservas disponibles sea, como mínimo, igual a los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo del balance. En este caso el valor contable del desarrollo es igual a 2.000.000 -1.000.000 = 1.000.000 euros < reservas disponibles => No es necesario dotar más reservas.

2.) 01/03/20X6. Abono del dividendo entregando acciones propias.

01-03-20X6				
2.600.000,00	Dividendo activo a pagar (526)			

		a	Acciones propias en situaciones especiales (108) 800.000 accs x 1,5135	1.210.800,00
		a	Reservas voluntarias (113) (1) 800.000 accs x(1.6 -1,5135)	69.200,00
		a	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572)	1.320.000,00

(1) La consulta nº. 3 del BOICAC 32, de diciembre de 1997 (en vigor) señala los criterios para contabilizar un reparto de dividendos en especie: << *(…) desde un punto de vista de racionalidad económica debe ser equivalente en su conjunto el pago de dividendos a través de la entrega de un activo con el importe monetario que le corresponda, si bien deberá tenerse en cuenta el posible resultado que se pueda poner de manifiesto en relación con la diferencia entre el dividendo aprobado y el valor contable por el que figure en la empresa el activo objeto de entrega. En este sentido, si el valor contable por el que están recogidos los activos fuese distinto que el importe del dividendo acordado, en general por ser este último superior al registrado, se obtendrá un resultado positivo por la diferencia. En caso contrario, con carácter general debería estar dotada la corrección valorativa correspondiente; si no fuera así, originará una pérdida que quedaría recogida como un resultado negativo.*>>

No obstante, en este caso la sociedad entrega acciones propias (instrumentos de patrimonio propio) que no tienen la consideración de activo (ver apartado 4º de la primera parte del PGC2007 -> Marco Conceptual de la Contabilidad). La NRV 9 PGC, apartado 4, dispone que "*En el caso de que la empresa realice cualquier tipo de transacción con sus propios instrumentos de patrimonio, el importe de estos instrumentos se registrará en el patrimonio neto, como una variación de los fondos propios, y en ningún caso podrán ser reconocidos como activos financieros de la empresa ni se registrará resultado alguno en la cuenta de pérdidas y ganancias*.".

En la quinta parte del PGC2007, entre los movimientos de la cuenta 113. "Reservas voluntarias" se indica "*Los gastos de transacción de instrumentos de patrimonio propio se imputarán a reservas de libre disposición. Con carácter general, se imputarán a las reservas voluntarias (…)*". Por tanto, se reconoce el resultado positivo de la diferencia entre el valor de mercado y coste de las acciones propias contra reservas voluntarias. Este criterio es el indicado en la consulta 2 del BOICAC 47, septiembre 2001.

3.) 15/06/20X6. Cancelación de la deuda a corto plazo con una entidad de crédito mediante entrega de acciones propias y ampliación de capital.

Por el devengo de los intereses de la deuda en 20x6.

15-06-20x6				
180.000,00	Intereses de deudas (662)			
		a	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito (527)	180.000,00

Por la emisión de las acciones (ampliación de capital) a entregar a la entidad de crédito.

15-06-20x6				
1.974.999,14	Acciones emitidas (190)			
		a	Capital emitido pendiente de inscripción (194)	1.974.999,14

Total, Deuda: 2.200.000 -225.000 = 1.975.000 euros.

Acciones a emitir: 1.975.000/1,73 = 1.141.618 acciones (redondeando) => Ampliación de capital social de 1.141.618 euros (1 € nominal) y prima de emisión igual a 833.381,14 euros (1.141.618 x0,73 €) => Total emisión =1.974.999,14 euros.

Por la cancelación de la deuda con la entidad de crédito.

15-06-20x6				
300.000,00	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito (527)			
1.900.000,00	Deudas a corto plazo con entidades de crédito (520)			
		a	Acciones emitidas (190)	1.974.999,14
		a	Acciones propias, en situaciones especiales (108) 1.400.000 -1.210.800	189.200,00
		a	Reservas voluntarias (113) 225.000 -189.200	35.800,00
		a	Tesorería (57x)	0,86

Por la inscripción en el Registro Mercantil de la ampliación de capital.

15/06/20x6				
1.974.999,14	Capital emitido pendiente de inscripción (194)			
		a	Capital social (100)	1.141.618,00
		a	Prima de emisión (110)	833.381,14

4.) Por los gastos de cancelación de la deuda con entrega de acciones propias y emitidas.

10/06/20X6				
21.000,00	Reservas voluntarias (113)			
		a	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572)	21.000,00

NRV 9 PGC2007, apartado 4: "*Los gastos derivados de estas transacciones* [instrumentos de patrimonio propio]*, incluidos los gastos de emisión de estos instrumentos, tales como honorarios de letrados, notarios, y registradores; impresión de memorias, boletines y títulos; tributos; publicidad; comisiones y otros gastos de colocación, se registrarán directamente contra el patrimonio neto como menores reservas.*"

5.) 04/08/20X6. Comunicación Juzgado de hacer frente de una responsabilidad provisionada.

04/08/20X6				
1.200.000,00	Provisión para otras responsabilidades (5292) (1)			

		a	Deudas a corto plazo (521)	1.100.000,00
		a	Exceso de provisiones (795)	100.000,00
10.000,00	Otros servicios (629)	a	Acreedores por prestaciones de servicios (410)	10.000,00

(1) Se supone que es una Provisión con vencimiento inferior o igual a un año, y el efecto financiero no sea significativo, por tanto, no es necesario llevar a cabo ningún tipo de descuento (NRV 15 PGC2007, apartado 2).

6.) Por el pago de la indemnización y los servicios jurídicos.

01/09/20X6				
10.000,00	Acreedores por prestaciones de servicios (410)			
1.100.000,00	Deudas a corto plazo (521)			
		a	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572)	1.110.000,00

7.) 31/12/20X6. Se amortiza el inmovilizado intangible y material.

31/12/20X6				
1.400.000,00	Amortización del inmovilizado intangible (680)			
		a	Amortización acumulada de desarrollo (2801) 20% x2.000.000	400.000,00
		a	Amortización acumulada de Otro Inmovilizado intangible (280x) 6.000.000 -5.000.000	1.000.000,00

31/12/20X6				
6.000.000,00	Amortización del inmovilizado material (681) 20% x30.000.000			
		a	Amortización acumulada del inmovilizado material (281)	6.000.000,00

Por la transferencia al resultado de la subvención oficial del capital:

31/12/20X6				
1.000.000,00	Transferencia de subvenciones oficiales de capital (840)			
		a	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio (746)	1.000.000,00

31/12/20X6				
1.000.000,00	Subvenciones oficiales de capital (130)			
		a	Transferencia de subvenciones oficiales de capital (840)	1.000.000,00

El enunciado dice que la subvención fue utilizada para financiar maquinaria que se amortiza a un ritmo de 1.000.000 euros. Se supone que la financiación fue del 100% con subvención oficial y por tanto se transfiere al resultado del ejercicio el mismo importe que la dotación anual por amortización.

8.) Las acciones de la sociedad "ENERO" tienen un valor de 1,80 euros a 31/12/20X6. Se estima que este apartado no es preciso realizar ninguna anotación contable.

SOLUCIÓN SOCIEDAD "ELCASTAÑO"

Información complementaria:

- La sociedad "ELCASTAÑO" tienen 2.100 acciones de la sociedad "ENERO" adquiridas a 1,40 euros/acción => coste =2.940,00 euros. Dicha cartera de acciones se mantiene con la finalidad de mantenerlas varios años, por tanto, se clasifican contablemente como un "activo financiero disponibles para la venta" (NRV 9 PGC2007, apartado 2.6). No cabe clasificar la inversión como "inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas" porque la participación es minoritaria (2.100/10.000.000 acciones) => no hay "una relación de control, directa o indirecta", ni "influencia significativa" en la gestión de las empresas de acuerdo con la Norma 13ª de elaboración de las cuentas anuales (NECA) PGC2007.

A 31/12/20X5 el valor de las acciones es de 1,6 euros/acción => Plusvalía tácita =2.100 x (1,6 - 1,4) =420,00 euros, como es una cartera de acciones clasificada como "disponibles para la venta", se debió contabilizar un ajuste positivo de 420,00 euros al cierre del 20X5 directamente en el patrimonio neto (cuenta 133. "Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta").

Operaciones realizadas en el ejercicio 20X6 (ELCASTAÑO):

1.) 15/02/20X6. Acuerdo de dividendo con entrega de acciones liberadas y parte en dinero.

15/02/20X6				
601,65	Dividendo a cobrar (545)			
		a	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio (760)	305,65
		a	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (250) 185 x1,60 (cotización) (1)	296,00

2.) Por las acciones recibidas y el cobro de la diferencia del dividendo acordado:

01/03/20X6				
305,65	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572)			
296,00	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (250) (1)	a		
		a	Dividendo a cobrar (545)	601,65

(1) El BOICAC 88, diciembre 2011, consulta 1, señala que los dividendos percibidos mediante acciones de la misma sociedad que reparte el dividendo tiene como fondo económico el mismo que una ampliación de capital con acciones liberadas, por tanto, si las acciones antiguas como

las nuevas tienen iguales derechos, el valor total de la cartera no se verá alterado, no obstante, en el caso de la cartera de "disponibles para la venta" se registrarán todas las acciones (nueva y antiguas) a valor razonable con el posible resultado por ajuste de valor. En este caso no hay ajuste por que las acciones antiguas ya estaban valoradas al valor razonable de 15/02/20X6 (1,60 euros/acc.).

El dividendo total acordado: 2.600.000,00 euros => Dividendo por acción = 2.600.000/(10.000.000 -925.000) =0,2865 euros/acción. Parte del dividendo se entrega en acciones, [800.000 acciones propias/(10.000.000 -925.000)] x2.100 acciones = 185 acciones => un valor de 185 x1,60 (cotización) =296,00 euros. El resto del dividendo se satisfará en dinero: (2.100 x0,2865 euros/acción -296,00) = 305,65 euros.

3.) 31/12/20X6. Por el ajuste a valor razonable de la cartera de "disponibles para la venta".

31/12/20X6				
457,00	Dividendo a cobrar (545) 2.285*(1,80-1,60)			
		a	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta (900)	457,00

Al cierre del ejercicio se cancelan las cuentas del grupo 8 y 9:

31/12/20X6				
457,00	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta (900)			
		a	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta (133)	457,00