

# CASO PRÁCTICO N° 1

## Operaciones de Inmovilizado Material

Proyecto de Innovación Docente ID2024/173

M<sup>a</sup> Isabel González Bravo  
Jennifer Martínez Ferrero  
Beatriz Cuadrado Ballesteros



UNIVERSIDAD  
DE SALAMANCA

# CASO PRÁCTICO Nº 1

## Operaciones de Inmovilizado Material

El siguiente caso práctico muestra la contabilización de diversas operaciones relacionadas con el inmovilizado material. Concretamente, se valora y registra la compra de una furgoneta, los gastos asociados a dicho elemento en distintos momentos temporales, su amortización y posible deterioro de valor, su reversión, así como la venta del elemento.

Para realizar el registro de todas las operaciones, se ha tenido en cuenta la siguiente normativa:

- Plan General Contable (Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad), haciendo especial referencia a su segunda parte, “Normas de Registro y Valoración”.
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, donde aparecen los coeficientes lineales máximos para amortizar los elementos patrimoniales.
- Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.

## ACRÓNIMOS

PGC: Plan General Contable

NRV: Normas de Registro y Valoración

VNC: Valor Neto Contable

VC: Valor Contable

VRES: Valor Residual

AA: Amortización Acumulada

AIM: Amortización del Inmovilizado Material

AAIM: Amortización Acumulada del Inmovilizado Material

Vu: Vida útil

## CASO PRÁCTICO Nº 1

### Operaciones de Inmovilizado Material

El 15/07/2010 la empresa JAPÓN S.L. adquirió una furgoneta para el reparto de sus productos por importe de 23.000€ (+IVA) al concesionario RUSIA S.L., pagando en 3 meses mediante transferencia bancaria utilizando la cuenta del Banco LUNA.

RUSIA le traslada la furgoneta hasta su fábrica, lo que le supone 500€ (+IVA). En lugar de incluirle este importe en la misma factura de la furgoneta, RUSIA le emite una nueva factura, con fecha 16/07/2010, que son abonados al contado y en efectivo.

Además, JAPÓN debe pagar la tasa correspondiente en la Dirección General de Tráfico (DGT), junto con el impuesto de hidrocarburos. Estas gestiones se realizan en la Gestoría ESCOCIA S.L., quien factura: 99,77€ por la tasa, el 4,75% de la base imponible de la furgoneta en concepto del impuesto, y 57,73€ (+IVA) por los servicios prestados. El importe de dicha factura es abonado al contado por transferencia bancaria a través del Banco SOL el día 20/07/2010. No obstante, la furgoneta no puede empezar a utilizarse hasta el 01/08/2010.

El 23/06/2012, la furgoneta no arranca, así que JAPÓN la lleva al taller KENIA S.L. Por el arreglo le cobran 350€ (+IVA), que fueron abonados al contado y en efectivo.

El 01/07/2012, JAPÓN le instala un remolque a la furgoneta de la que venimos hablando. Lo adquirió en el concesionario RUSIA (el mismo que le vendió el vehículo inicialmente), por importe de 1.000€ (+IVA). La factura es abonada íntegramente a los 15 días, utilizando la cuenta del Banco SOL.

En 2014, una noticia en prensa delata un posible fraude relacionado con la emisión de gases de este tipo de furgonetas. Esto ha provocado que pierdan valor en el mercado. Por lo tanto, la empresa JAPÓN ha llamado a un perito para que le valore su furgoneta, y así poder registrar su nuevo valor correctamente. El perito acude a la empresa el 01/07/2014, y le indica que la furgoneta de la que venimos hablando tiene un valor en el mercado en ese momento de 13.909,30€ (+IVA), aunque tendría que asumir unos costes de 100€ (+IVA) si quisiera venderla; mientras que, si en lugar de venderla, la sigue utilizando hasta el final de la vida útil, podría obtener un total de 10.360€ (+IVA).

Dos años más tarde (01/07/2016), se hace pública la sentencia judicial que declara inocente a la empresa productora de este tipo de furgonetas, indicando que no existe ningún fraude. Por lo tanto, la furgoneta podría recuperar su valor anteriormente deteriorado.

El 01/02/2017 la empresa JAPÓN decide vender la furgoneta a la empresa TAIWAN S.L., por 10.000€ (+IVA). El pago se realiza 3 meses más tarde, viéndose reflejado el importe total de la venta en la cuenta bancaria de Caja PLUS el 01/05/2017.

**Se pide:** Contabilizar todas las operaciones anteriores, incluyendo amortizaciones y deterioros si los hubiera.

## SOLUCIÓN DEL CASO Nº 1

### Aclaraciones iniciales:

- Las operaciones descritas se contabilizarán según las facturas a las que hace referencia el enunciado.
- Cada cuenta del cuadro de cuentas utilizada lleva un identificativo (.1, .2, .3, etc.) que permitirá distinguir el elemento concreto al que se refiere entre todos los registrados en una misma cuenta.
- Registraremos las operaciones cronológicamente.

### AÑO 2010

La primera factura hace referencia a la compra de la furgoneta, con fecha 15/07/2010, que es emitida por el concesionario RUSIA. Este elemento cumple con la definición establecida en el PGC sobre activos no corrientes (5<sup>a</sup> Parte, Grupo 2), que son aquellos destinados a servir de forma duradera en las actividades de la empresa, incluidas las inversiones financieras cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera habrá de producirse en un plazo superior a un año. Concretamente, se contabiliza en la cuenta (218) que incluye

*“Vehículos de todas clases utilizables para el transporte terrestre, marítimo o aéreo de personas, animales, materiales o mercaderías, excepto los que se deban registrar en la cuenta 213.”*

### FACTURA 1. Compra de la furgoneta

15/07/2010		Debe	Haber
(218.1)	Elementos transporte <b>FURGONETA</b>	23.000	
(472.1)	HP IVA soportado 21%	4.830	
(400.1)	Proveedores <b>RUSIA</b>		27.830

*Esta compra lleva IVA puesto que se trata de un vehículo nuevo. Sin embargo, si se tratara de un vehículo de segunda mano, la factura de compra NO lleva IVA, por ser una operación sujeta al Régimen Especial de Bienes Usados (REBU). Si el vendedor de la furgoneta de segunda mano es una persona particular, entonces no se emite una factura, sino que se firma un contrato de compraventa. Si el vendedor de la furgoneta de segunda mano es una empresa, sí se emite factura, pero para que sea sin IVA, el vendedor debe estar dado de alta en REBU.*

*En este asiento, todas las cuentas llevan el identificativo .1 porque es la primera vez que se utilizan. Por ejemplo, RUSIA es el primer proveedor, por lo que se da de alta en la cuenta 400 con el identificativo .1; cuando demos de alta otro proveedor, le asignaremos el .2, y así sucesivamente. Lo mismo ocurre con el resto de cuentas empleadas en todo el caso.*

La segunda factura también es emitida por RUSIA S.L., donde se incluye el servicio de transporte del vehículo adquirido por JAPÓN. Según la 2<sup>a</sup> NRV recogida en la segunda parte del PGC, el inmovilizado material se valora inicialmente por su coste, en este caso, precio de adquisición. En dicho precio se incluye:

*“además del importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento o rebaja en el precio, todos los gastos adicionales y directamente relacionados que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, incluida la ubicación en el lugar y cualquier otra condición necesaria para que pueda operar de la forma prevista; entre otros: gastos de explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares.”*

Por lo tanto, el servicio de transporte puede considerarse un gasto necesario para la puesta en funcionamiento del inmovilizado, debiendo registrarse en la misma cuenta del propio inmovilizado, para que, de esta forma, incremente el valor inicial otorgado el elemento.

### FACTURA 2. Transporte de la furgoneta hasta las instalaciones

16/07/2010		Debe	Haber
(218.1)	Elementos transporte <i>FURGONETA</i>	500	
(472.1)	HP IVA soportado 21%	105	
(400.1)	Proveedores <i>RUSIA</i>		605

*La deuda con RUSIA S.L. también se puede registrar en la cuenta (410) Acreedores por prestación de servicios. En este caso hemos utilizado la (400.1) porque ya estaba creada.*

El pago de esta factura se realiza al contado y en efectivo:

16/07/2010		Debe	Haber
(400.1)	Proveedores <i>RUSIA</i>	605	
(570.1)	Caja <i>EFFECTIVO</i>		605

La tercera factura se corresponde con los servicios de la Gestoría Administrativa, que le tramita las operaciones necesarias con la DGT y Hacienda.

- La tasa de la DGT son 99,77€, y no llevan IVA.
- El impuesto de hidrocarburos es del 4,75% sobre la base imponible del importe de la furgoneta, es decir,  $4,75\% \times 23.000 = 1.092,5\text{€}$ , y no llevan IVA.
- Los honorarios del gestor son 57,73€, y sí llevan IVA.

Todos estos conceptos también pueden considerarse un gasto necesario para la puesta en funcionamiento de la furgoneta y, por lo tanto, supondrá mayor valor inicial, según la 2<sup>a</sup> NRV. Consecuentemente, se debe registrar en la misma cuenta de la furgoneta:  $99,77 + 1.092,5 + 57,73 = 1.250\text{€}$ . De dicho importe, solo tenemos que registrar el IVA de los servicios del gestor (21% 57,73) = 12,12€, puesto que el resto de conceptos están exentos.

### FACTURA 3. Gastos de la Gestoría (tasas e impuestos)

20/07/2010		Debe	Haber
(218.1)	Elementos transporte <i>FURGONETA</i>	1.250	
(472.1)	HP IVA soportado 21%	12,12	
(410.1)	APS <i>Gestoría ESCOCIA</i>		1.262,12

El pago de esta factura se realiza al contado, por transferencia bancaria:

20/07/2010		Debe	Haber
(400.1)	APS <i>Gestoría ESCOCIA</i>	1.262,12	
(572.1)	Bancos e instituciones de crédito c/c vista <i>SOL</i>		1.262,12

La furgoneta puede empezar a utilizarse el 01/08/2010, momento en el que, por tanto, debe empezar a amortizarse, según se establece en la *Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias*, apartado 3.6:

*"1. La amortización se inicia a partir del momento en que el activo se encuentre en condiciones de funcionamiento, entendiéndose por ello, desde que el inmovilizado puede producir ingresos con regularidad, una vez concluidos los períodos de prueba, es decir cuando está disponible para su utilización."*

*"2. Con carácter general se entenderá que la puesta en condiciones de funcionamiento se producirá en el momento en que los bienes del inmovilizado, después de superar un montaje, instalación y pruebas necesarias, estén en condiciones de participar normalmente en el proceso productivo al que están destinados."*

Para ello, utilizaremos el **sistema de amortización lineal**, que dará lugar a un cargo por amortización constante a lo largo de la vida útil del activo. Como cualquier otro sistema de amortización, la cuota anual se obtiene multiplicando lo que llamamos “Base” por “Coeficiente”:

- **Base:** es el valor amortizable del bien, y según la *Resolución de 1 de marzo de 2013 del ICAC* (apartado 3.1), se calcula restando el “valor residual” al precio de adquisición o coste de producción de los activos. Recordemos que el precio de adquisición (o coste de producción) incluye todos los gastos asociados al inmovilizado que sean necesarios para su puesta en funcionamiento; y, además, se deducen todas las pérdidas de valor que hayan ocurrido hasta el momento de la amortización. A este valor, se denomina “Valor Neto Contable” (VNC).
- **Coeficiente:** al emplearse el sistema lineal, el coeficiente será la inversa de la vida útil del inmovilizado ( $1/nº$  años de vida útil). Hay que considerar que la vida útil se refiere al periodo pendiente de amortización, es decir, a medida que transcurre el tiempo y el inmovilizado se va amortizando, la Vu que se utiliza para calcular el coeficiente cambia.

Por lo tanto, antes de continuar, debemos seleccionar el periodo de vida útil que, la *Resolución de 1 de marzo de 2013 del ICAC*, define como “el periodo durante el cual la empresa espera utilizar el activo”. Según el artículo 12 de la Ley del Impuesto de Sociedades, los “elementos de transporte externo” pueden amortizarse con un coeficiente lineal máximo del 16% o por un periodo máximo de 14 años. En base a la experiencia, la empresa decide otorgarle una **vida útil de 10 años**. Así, comenzará el día 01/08/2010, que es el momento en que puede empezar a utilizarse, y terminará el 01/08/2020. Durante ese periodo, la furgoneta debe amortizarse, como mínimo, todos los 31 de diciembre.

**VIDA ÚTIL = 01/08/2010 - 01/08/2020**

Cronológicamente hablando, el 15/10/2010 correspondería realizar el pago pendiente de la factura de compra de la furgoneta (factura 1):

15/10/2010		Debe	Haber
(400.1)	Proveedores RUSIA	27.830	
(572.2)	Bancos e instituciones de crédito c/c vista LUNA		27.830

*La cuenta (572) lleva el identificativo .2 en este caso, puesto que es la segunda entidad bancaria que estamos utilizando. El pago anterior se realizó a través del Banco SOL, que registramos en la cuenta (572.1). Ahora se utiliza otro banco, llamado LUNA, por lo que se registra en la misma cuenta, pero con otro identificativo.*

Antes de terminar 2010, a 31 de diciembre nos corresponde realizar la primera amortización.

## AMORTIZACIÓN 2010

Al ser la primera vez que amortizamos, debemos calcular la cuota de amortización, multiplicando la Base por el Coeficiente. La Base es el Valor Neto Contable (VNC), deducido el Valor Residual (VRES). Vamos a considerar que el valor residual es nulo. El VNC en este caso coincide con el valor contable (VC), puesto que no han existido amortizaciones previas ni deterioros de valor. El VC a fecha 31/12/2010 incluye el precio de adquisición y todos los gastos necesarios para su puesta en funcionamiento, que ya han sido registrados precisamente en la misma cuenta de la furgoneta. Por lo tanto, el VC es el valor de la cuenta  $(218.1) = 23.000 + 500 + 1.250 = 24.750\text{€}$ . Respecto al coeficiente, como estamos utilizando el sistema lineal, se calcula como la inversa de la vida útil (Vu) pendiente de amortización. Al tratarse de la primera vez que se amortiza, la Vu pendiente son los 10 años asignados, lo que determina un coeficiente del 10%.

$$\text{Cuota}_1 = \text{Base} * \text{Coef} = 24.750 * 0,1 = 2.475 \text{ (anual)}$$

$$\text{Base} = \text{VNC} - \text{VRES} = 24.750 - 0 = 24.750$$

$$\text{VNC 31/12/2010} = \text{VC} - \text{AA} - \text{Deterioros} = 24.750 - 0 - 0 = 24.750$$

$$\text{VC 31/12/2010} = \text{importe de la cuenta (218.1)} = 23.000 + 500 + 1.250 = 24.750$$

$$\text{Coef} = 1/\text{Vu pendiente} = 1/10 = 0,1$$

Dado que el elemento comienza a utilizarse el 01/08/2010, ese año solo tenemos que amortizar 5 meses  $(01/08/2010 \text{ a } 31/12/2010) = (2.475 / 12) * 5 = 1.031,25\text{€}$

Según se establece en el apartado 3.8 de la *Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias*:

*"2. Las amortizaciones de los elementos del inmovilizado material se cargarán en la cuenta de pérdidas y ganancias como un gasto del ejercicio."*

Por lo tanto, para su registro, debemos utilizar una cuenta del grupo 6, concretamente, aquellas del grupo 68 (amortización del inmovilizado). Asimismo, al tratarse de una pérdida de valor del inmovilizado, también debe reflejarse en el balance, utilizando para ello una cuenta del grupo 2, concretamente, aquellas del grupo 28 (amortización acumulada del inmovilizado).

31/12/2010		Debe	Haber
(681.1)	AIM <i>FURGONETA</i>	1.031,25	
(281.1)	AAIM <i>FURGONETA</i>		1.031,25

## AÑO 2011

Durante el año 2011 no ocurre ninguna operación que afecte a la furgoneta, por lo tanto, simplemente tenemos que amortizar a 31 de diciembre.

## AMORTIZACIÓN 2011

En este caso, no es necesario calcular una nueva cuota de amortización, ya que desde la última amortización (31/12/2010) no se ha producido ningún hecho que haya alterado el estado de la furgoneta (ni para incrementar el valor, ni para reducirlo). Por lo tanto, seguiremos amortizando con la misma cuota calculada anteriormente  $Cuota_1 = 2.475$ . Además, amortizamos el año entero (2011), puesto que la furgoneta se ha estado utilizando durante todo el periodo.

31/12/2011		Debe	Haber
(681.1)	AIM <i>FURGONETA</i>	2.475	
(281.1)	AAIM <i>FURGONETA</i>		2.475

*A modo de comprobación simplemente, podemos ver a continuación que, si calculamos la nueva cuota, el importe anual sigue siendo el mismo:*

$Cuota = Base * Coef = 23.718,75 * 0,1043 = 2.475 \rightarrow \text{efectivamente, coincide con la cuota anterior.}$

$Base = VNC - VRES = 24.750 - 0 = 24.750$

$VNC \ 31/12/2011 = VC - AA - Deterioros = 24.750 - 1.031,25 - 0 = 23.718,75$   
 $VC \ 31/12/2011 = \text{importe de la cuenta (218.1)} = 23.000 + 500 + 1.250 = 24.750$

$Coef = 1/Vu \ \text{pendiente}^{**} = 1/9,5833 = 0,1043$

*\*\*La furgoneta está amortizada hasta el 31/12/2010, por lo tanto, la vida útil (Vu) pendiente de amortizar transcurre desde 31/12/2010 hasta el final de la Vu que es el 01/08/2020. Ese periodo comprende 9 años y 7 meses, que transformándolo en años sería  $9 + (7/12) = 9,5833$*

## AÑO 2012

Durante el año 2012 se producen varias operaciones. La primera, cronológicamente hablando, es la reparación de la furgoneta. La *Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias*, en la segunda parte, especifica que:

*"3. Las reparaciones y la conservación del inmovilizado material se reconocerán y valorarán de acuerdo con los siguientes criterios: a) Los gastos derivados de estos procesos se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se producen. (...)"*

Por lo tanto, la reparación se considera un gasto (grupo 6) y no modifica el valor del inmovilizado.

### FACTURA 4. Reparación

23/06/2012		Debe	Haber
(681.1)	Reparaciones y conservación <i>FURGONETA</i>	350	
(281.1)	HP IVA soportado 21%	73,5	
(410.2)	APS <i>KENIA</i>		423,5

El pago de esta factura se realiza al contado y en efectivo:

23/06/2012		Debe	Haber
(410.2)	APS <i>KENIA</i>	423,5	
(570.1)	Caja <i>EFFECTIVO</i>		423,5

La segunda operación que se produce en el año 2012 es la instalación de un remolque a la furgoneta que venimos considerando. El remolque puede considerarse un inmovilizado independiente, diferente a la furgoneta, y por lo tanto podría registrarse de manera individualizada. Pero también puede considerarse una “mejora” de la furgoneta, ya que, podemos decir, que incrementa su capacidad de producción o mejora su productividad. Es así como lo consideraremos en este caso, siguiendo la *Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias*, que especifica lo siguiente:

*“2. Se entiende por «mejora» el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento del inmovilizado, aumentando su anterior eficiencia productiva.*

*3. Los criterios de valoración aplicables en los procesos descritos, serán los siguientes:*

*a) Para que puedan imputarse como mayor valor del inmovilizado los costes de una ampliación o mejora, se deberán producir una o varias de las consecuencias siguientes:*

*1. Aumento de su capacidad de producción,*

*2. Mejora sustancial en su productividad, o*

*3. Alargamiento de la vida útil estimada del activo.*

*b) El incremento de valor del activo se establecerá de acuerdo con el precio de adquisición o coste de producción de la ampliación o mejora.”*

Si la compra e instalación del remolque se considera una “mejora” de la furgoneta, supondrá un incremento del valor de la misma. Esto quiere decir que el remolque debe ir registrado en la misma cuenta de la furgoneta (218.1) para que así incremente su valor contable.

#### FACTURA 5. Compra e instalación del remolque

01/07/2012		Debe	Haber
(218.1)	Elementos transporte <i>FURGONETA</i>	1.000	
(472.1)	HP IVA soportado 21%	210	
(400.1)	Proveedores <i>RUSIA</i>		1.210

El cambio en el VC de la furgoneta tras la instalación del remolque va a modificar la cuota de amortización a partir del momento en que se produce dicha mejora. Por lo tanto, en el año 2012, tendremos dos períodos de amortización distintos: antes de la mejora, debemos amortizar con la misma cuota que venimos utilizando; después de la mejora, debemos modificar la cuota considerando el nuevo valor contable de la furgoneta. Esto puede complicar el registro de la amortización a final de año, por lo que puede resultar más sencillo amortizar en este momento (a fecha de la mejora) los meses en los que la furgoneta no se había modificado. No es obligatorio proceder de esta forma, ya que puede realizarse conjuntamente toda la amortización a 31 de diciembre, considerando en todo caso, el cambio en el VC del elemento. Sin embargo, puede resultar más sencillo amortizar ahora la parte correspondiente con la cuota que venimos utilizando,

de forma que a final de año solo tendremos que amortizar, con una nueva cuota, el periodo en el que la furgoneta se ha visto alterada. La mejora se produce el 01/07/2012, y la furgoneta está amortizada hasta el 31/12/2011, por lo que hay 6 meses pendientes de amortizar, en los que la furgoneta no ha sufrido ninguna modificación. Por ello, la cuota que se emplea es la misma que veníamos utilizando, denominada  $Cuota_1 = 2.475$ . De dicho importe, calculamos el que corresponde a 6 meses:  $(2.475/12) * 6 = 1.237,5$ .

01/07/2012		Debe	Haber
(681.1)	AIM <i>FURGONETA</i>	1.237,5	
(281.1)	AAIM <i>FURGONETA</i>		1.237,5

La siguiente operación que debemos registrar cronológicamente hablando es el pago pendiente del remolque, el día 15/07/2012.

15/07/2012		Debe	Haber
(400.1)	Proveedores <i>RUSIA</i>	1.210	
(572.1)	Bancos e instituciones de crédito c/c vista <i>SOL</i>		1.210

Durante el año 2012 no ocurren más operaciones, por lo tanto, procedemos a amortizar a 31 de diciembre, los meses que quedan pendientes.

## AMORTIZACIÓN 2012

La furgoneta está amortizada hasta el 01/07/2012 que fue el momento en que se produjo la mejora. Ahora tenemos que amortizar los otros 6 meses pendientes de 2012 (01/07/2012 a 31/12/2012). Para ello, debemos utilizar una cuota nueva, puesto que el VC de la furgoneta se ha visto modificado tras la mejora. Su cálculo es idéntico al de la cuota anterior, es decir, multiplicamos Base por Coeficiente.

- La Base se obtiene restando el valor residual (que hemos supuesto 0 desde el principio del caso) al VNC. El VNC se calcula deduciendo amortizaciones acumuladas y deterioros al VC:
  - El VC es la suma de los valores registrados en la cuenta de la furgoneta (218.1) = 23.000 (precio de adquisición) + 500 (servicio de transporte) + 1.250 (servicios de Gestoría) + 1.000 (instalación del remolque) = 25.750
  - La amortización acumulada es la suma de los valores registrados en la cuenta (281.1), que es donde vamos registrando todas las amortizaciones de la furgoneta =  $1.031,25 + 2.475 + 1.237,5 = 4.743,75$
  - Deterioros no se han producido por el momento.
- El Coeficiente se obtiene como la inversa de la vida útil pendiente de amortizar. Como hemos mencionado antes, la furgoneta está amortizada hasta el 01/07/2012, por lo tanto, queda por amortizar el periodo comprendido entre ese momento hasta el final de la vida útil, que es el 01/08/2020. Eso supone 7 años enteros (2013, 2014, ..., 2019), 6 meses de 2012 (01/07/2012 - 31/12/2012), y 7 meses de 2020 (01/01/2020 - 01/08/2020), es decir, 8 años y 1 mes. Transformando ese periodo a años, serían  $8 + (1/12) = 8,0833$

$$Cuota_2 = Base * Coef = 21.006,25 * 0,1237 = 2.598,47 \text{ (anual)}$$

$$\text{Base} = \text{VNC} - \text{VRES} = 21.006,25 - 0 = 21.006,25$$

$$\text{VNC a 31/12/2012} = \text{VC} - \text{AA} - \text{Deterioros} = 25.750 - 4.743,75 - 0 = 21.006,25$$

$$\text{VC a 31/12/2012} = 23.000 + 500 + 1.250 + 1.000 \text{ (mejora)} = 25.750$$

$$\text{AA a 31/12/2012} = 1.031,25 + 2.475 + 1.237,5 = 4.743,75$$

$$\text{Coef} = 1/\text{Vu pendiente} = 1/8,0833 = 0,1237$$

Con esta cuota, amortizamos 6 meses (01/07/2012 a 31/12/2012) =  $(2.598,47 / 12) * 6 = 1.299,24$

31/12/2012		Debe	Haber
(681.1)	AIM <i>FURGONETA</i>	1.299,24	
(281.1)	AAIM <i>FURGONETA</i>		1.299,24

### AÑO 2013

Durante el año 2013 no ocurre ninguna operación que afecte a la furgoneta, por lo tanto, simplemente hay que amortizar a 31 de diciembre.

### AMORTIZACIÓN 2013

Tal como hemos indicado anteriormente, en el caso de que no ocurra ningún cambio en el valor del inmovilizado (bien por mejoras, o bien por deterioros), la cuota de amortización no se modifica. Por lo tanto, en este caso seguimos utilizando la última calculada, que es la  $Cuota_2 = 2.598,47$

31/12/2013		Debe	Haber
(681.1)	AIM <i>FURGONETA</i>	2.598,47	
(281.1)	AAIM <i>FURGONETA</i>		2.598,47

### AÑO 2014

Durante el año 2014 solo se produce una operación que puede afectar a la furgoneta, y está relacionada con una noticia en prensa sobre un posible fraude de la empresa que las fabrica. Esto puede provocar un cambio en el valor del inmovilizado, lo que lleva a la empresa a contratar los servicios de un perito para que le valore la furgoneta en ese momento. Si el valor actual se ha visto reducido, puede haber ocurrido un deterioro.

Antes de comprobar si, efectivamente, hay que corregir el valor de la furgoneta, vamos a amortizar el inmovilizado en cuestión hasta la fecha (01/07/2014). El motivo es semejante al explicado anteriormente cuando se produjo la mejora; es decir, si existe un deterioro, la cuota de amortización se va a modificar, y el año 2014 tendrá dos períodos de amortización: antes del deterioro, se amortiza con la cuota que venimos utilizando; después del deterioro hay que calcular una nueva cuota. La furgoneta está amortizada ahora mismo hasta el 31/12/2013, por lo tanto, podemos amortizar los 6 meses transcurridos hasta el 01/07/2014 (momento en que se revisa su valor) en los que el valor del elemento no se ha visto modificado, utilizando la misma cuota que venimos usando:

$$Cuota_2 = 2.598,47 \text{ (anual)} \rightarrow (2.598,47 / 12) * 6 \text{ meses} = 1.299,24$$

01/07/2014		Debe	Haber
(681.1)	AIM <i>FURGONETA</i>	1.299,24	
(281.1)	AAIM <i>FURGONETA</i>		1.299,24

Una vez amortizado el elemento hasta el 01/07/2014, comprobamos si su VC se ha visto alterado por las noticias en prensa, y hay que registrar, entonces, un deterioro.

## DETERIORO 2014

En la 2º NRV del PGC se indica que:

*“2.2 Deterioro del valor: Se producirá una pérdida por deterioro del valor de un elemento del inmovilizado material cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso.”*

Asimismo, en el sexto apartado de la primera parte del PGC (Marco Conceptual), se definen ambos criterios de valoración.

*“2. Valor razonable. Es el precio que se recibiría por la venta de un activo o se pagaría para transferir o cancelar un pasivo mediante una transacción ordenada entre participantes en el mercado en la fecha de valoración. (...)”*

*“5. Valor en uso. El valor en uso de un activo o de una unidad generadora de efectivo es el valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados, a través de su utilización en el curso normal del negocio y, en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición, teniendo en cuenta su estado actual y actualizados a un tipo de interés de mercado sin riesgo, ajustado por los riesgos específicos del activo que no hayan ajustado las estimaciones de flujos de efectivo futuros. (...)”*

*“6. Costes de venta. Son los costes incrementales directamente atribuibles a la venta de un activo en los que la empresa no habría incurrido de no haber tomado la decisión de vender, excluidos los gastos financieros y los impuestos sobre beneficios. Se incluyen los gastos legales necesarios para transferir la propiedad del activo y las comisiones de venta.”*

Por lo tanto, lo primero que debemos comparar es el Valor Razonable y el Valor en Uso. Según la información facilitada por el perito que valora el inmovilizado:

- Valor Razonable - Costes de Venta = 13.909,30 - 100 = 13.809,30
- Valor en Uso = 10.360

De estos dos importes se selecciona el mayor, al que llamamos “Importe Recuperable” = 13.809,30

Por otro lado, hay que calcular el VNC, deduciendo al VC de la furgoneta las amortizaciones acumuladas y los deterioros que se hubieran producido anteriormente. El Valor Contable (VC) de la furgoneta es la suma de los valores registrados en la cuenta (218.1); la amortización acumulada (AA) se calcula sumando los valores registrados en la cuenta (281.1), que es la empleada para amortizar la furgoneta; y, deterioros no se han producido más anteriormente.

- VC = 23.000 + 500 + 1.250 + 1.000 = 25.750
- AA = 1.031,25 + 2.475 + 1.237,5 + 1.299,24 + 2.598,47 + 1.299,24 = 9.940,7
- Deterioros = 0

Por lo tanto, VNC = 25.750 - 9.940,7 - 0 = 15.809,30

Con esta información, ya podemos comprobar si existe un deterioro, restando el importe recuperable y VNC: **Deterioro = Importe recuperable - VNC** = 13.809,30 - 15.809,30 = **-2.000**. Como esta diferencia es negativa, podemos decir que la furgoneta ha sufrido un deterioro de 2.000€, por lo que debemos corregir su valor en el balance. Al igual que las amortizaciones, los deterioros se contabilizan en el grupo 2, reduciendo el valor del elemento afectado, y también lleva reflejo contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, por lo que se debe registrar un gasto (grupo 6).

01/07/2014		Debe	Haber
(691.1)	Pérdida deterioro IM FURGONETA	2.000	
(291.1)	Deterioro valor IM FURGONETA		2.000

Tras registrar esta operación, el valor de la furgoneta en balance está corregido.

Llegado el 31 de diciembre, tendremos que amortizar los meses que quedan pendientes de 2014.

## AMORTIZACIÓN 2014

Recordemos que la furgoneta está amortizada hasta el momento en que se produjo el deterioro, que fue el 01/07/2014, así que quedan 6 meses (01/07/2014 a 31/12/2014) pendientes de amortizar. Para ello, debemos calcular una nueva cuota, puesto que el valor de la furgoneta se ha visto modificado. En la 2<sup>a</sup> NRV del PGC, se indica concretamente:

*Cuando de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente proceda reconocer correcciones valorativas por deterioro, se ajustarán las amortizaciones de los ejercicios siguientes del inmovilizado deteriorado, teniendo en cuenta el nuevo valor contable. Igual proceder corresponderá en caso de reversión de las correcciones valorativas por deterioro.*

Para el cálculo de la nueva cuota de amortización procedemos como hasta ahora, multiplicando Base por Coeficiente.

- La Base se obtiene restando el valor residual (que hemos supuesto 0 desde el principio del caso) al VNC. El VNC se calcula deduciendo amortizaciones acumuladas y deterioros al VC:
  - El VC es la suma de los valores registrados en la cuenta de la furgoneta (218.1) = 23.000 (precio de adquisición) + 500 (servicio de transporte) + 1.250 (servicios de Gestoría) + 1.000 (instalación del remolque) = 25.750
  - La amortización acumulada es la suma de los valores registrados en la cuenta (281.1), que es donde vamos contabilizando todas las amortizaciones de la furgoneta = 1.031,25 + 2.475 + 1.237,5 + 1.299,24 + 2.598,47 + 1.299,24 = 9.940,70
  - Tenemos un deterioro de 2.000€ que acabamos de registrar previamente.
- El coeficiente es la inversa de la vida útil (Vu) pendiente de amortizar; considerando que la furgoneta está amortizada hasta el 01/07/2014, quedaría pendiente (hasta 01/08/2020): 5 años enteros (2015, 2016, ..., 2019), 6 meses de 2014 (01/07/2014 - 31/12/2014) y 7 meses de 2020 (01/01/2020 - 01/08/2020), es decir, 6 años y 1 mes, que transformándolo todo en años resultaría  $6 + (1/12) = 6,0833$

$$Cuota_3 = Base * Coef = 13.809,30 * 0,1644 = 2.270,25 \text{ (anual)}$$

$$\text{Base} = \text{VNC} - \text{VRES} = 13.809,30 - 0 = 13.809,30$$

$$\text{VNC} = \text{VC} - \text{AA} - \text{Deterioros} = 25.750 - 9.940,70 - 2.000 = 13.809,30$$

$$\text{Coef} = 1/\text{Vu pendiente} = 1/6,0833 = 0,1644$$

Con esta nueva cuota, amortizamos 6 meses (01/07/2014 a 31/12/2014) =  $(2.270,25 / 12) * 6$  meses = 1.135,12

31/12/2014		Debe	Haber
(681.1)	AIM <i>FURGONETA</i>	1.135,12	
(281.1)	AAIM <i>FURGONETA</i>		1.135,12

## AÑO 2015

Durante el año 2015 no ocurre ninguna operación que afecte a la furgoneta, por lo tanto, simplemente hay que amortizar a 31 de diciembre.

### AMORTIZACIÓN 2015

Tal como hemos indicado anteriormente, en el caso de que no ocurra ningún cambio en el valor del inmovilizado (bien por mejoras, o bien por deterioros), la cuota de amortización no se modifica, así que seguimos utilizando la última:  $Cuota_3 = 2.270,25$  (anual)

31/12/2015		Debe	Haber
(681.1)	AIM <i>FURGONETA</i>	2.270,25	
(281.1)	AAIM <i>FURGONETA</i>		2.270,25

## AÑO 2016

En 2016 se produce una reversión de los deterioros que haya habido hasta el momento. En este caso solo hemos registrado un deterioro, en el año 2014, por importe de 2.000€. Al igual que hicimos anteriormente, antes de revertir el deterioro, debemos amortizar el inmovilizado hasta el momento de la reversión, ya que, la cuota de amortización se verá modificada a partir de entonces, debido al cambio en el valor neto contable del elemento. La furgoneta está amortizada ahora mismo hasta el 31/12/2015, por lo tanto, debemos amortizar los 6 meses que transcurren hasta el momento de la reversión, que es el 01/07/2016. Para ello, se utiliza la misma cuota que venimos usando, ya que durante esos 6 meses la furgoneta sigue teniendo el mismo VNC:

$$Cuota_3 = 2.270,25 \text{ (anual)} \rightarrow (2.270,25 / 12) * 6 \text{ meses} = 1.135,12$$

01/07/2016		Debe	Haber
(681.1)	AIM <i>FURGONETA</i>	1.135,12	
(281.1)	AAIM <i>FURGONETA</i>		1.135,12

Una vez amortizado el elemento, ya podemos realizar la reversión del deterioro.

## REVERSIÓN DETERIORO

El importe del deterioro registrado en 2014 fue de 2.000€. En 2<sup>a</sup> NRV del PGC, se establece que:

*“La reversión del deterioro tendrá como límite el valor contable del inmovilizado que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor.”*

Por lo tanto, debemos calcular tanto el VNC real que tiene en estos momentos la furgoneta tras haberse producido el deterioro, como el VNC que tendría si no se hubiera producido el deterioro. A este último valor lo vamos a denominar VNC\*.

$$\text{VNC} = \text{VC} - \text{AA} - \text{Deterioros} = 25.750 - 14.481,19 - 2.000 = \mathbf{9.268,80}$$

$$\text{VC (suma de la cuenta 218.1)} = 23.000 + 500 + 1.250 + 1.000 = 25.750$$

$$\begin{aligned} \text{AA (suma de la cuenta 281.1)} &= 1.031,25 + 2.475 + 1.237,5 + 1.299,24 + 2.598,47 + 1.299,24 \\ &+ 1.135,12 + 2.270,25 + 1.135,12 = 14.481,19 \end{aligned}$$

$$\text{Deterioros} = 2.000$$

Las amortizaciones resaltadas en negrita son aquellas producidas tras el deterioro de valor. Es importante identificarlas porque, en el supuesto de que dicho deterioro no se hubiera producido, esas amortizaciones serían diferentes, ya que la cuota de amortización no habría cambiado al no haberse producido un deterioro. Recordemos que veníamos amortizando con la  $Cuota_2 = 2.598,47$  hasta que se registramos el deterioro; y, tras él, comenzamos a amortizar con la  $Cuota_3 = 2.270,25$ . En el caso de que no se hubiera producido el deterioro, seguiríamos amortizando con la  $Cuota_2 = 2.598,47$ ; y esta situación cambiaría la amortización acumulada que tendremos en cuenta para el VNC\*

$$\text{VNC*} = \text{VC} - \text{AA} - \text{Deterioros} = 25.750 - 15.137,64 - 0 = \mathbf{10.612,35}$$

$$\text{VC (suma de la cuenta 218.1)} = 23.000 + 500 + 1.250 + 1.000 = 25.750$$

$$\begin{aligned} \text{AA (suma de la cuenta 281.1)} &= 1.031,25 + 2.475 + 1.237,5 + 1.299,24 + 2.598,47 + 1.299,24 \\ &+ 1.299,24 + 2.598,47 + 1.299,24 = 15.137,65 \end{aligned}$$

$$\text{Deterioros} = \text{estamos suponiendo } 0$$

Según se indica en el PGC, el límite de la reversión del deterioro es ese VNC\*, es decir, al VNC se le puede revertir (sumar) tanto deterioro como sea posible hasta llegar a dicho límite. A continuación, comprobamos si podemos revertir los 2.000€ de nuestro deterioro:

$$9.268,80 \text{ (VNC)} + 2.000 \text{ (Deterioro)} = 11.268,80$$

Como vemos, este importe es MAYOR que **VNC\* 10.612,35** por lo tanto **NO** se pueden revertir los 2.000€, ya que nos pasaríamos del límite establecido por el PGC. Para saber cuánto podemos revertir (llamémoslo “R”), realizamos simplemente la siguiente ecuación:

$$9.268,80 \text{ (VNC)} + R = 10.612,35 \text{ (VNC*)}$$

$$R = 10.612,35 - 9.268,80$$

$$\mathbf{R = 1.343,55}$$

De los 2.000€ del deterioro, solo podemos revertir 1.343,55€, puesto que, si revertimos más, nos pasamos del límite establecido en el PGC. Para registrar la reversión, simplemente tenemos que “deshacer” el asiento del deterioro, es decir, dar de baja la cuenta (291), y registrar el ingreso correspondiente en la cuenta de pérdidas y ganancias (791), que compense la pérdida del deterioro.

01/07/2016		Debe	Haber
(291.1)	Deterioro valor inmovilizado material <i>FURGONETA</i>	1.343,56	
(791.1)	Reversión deterioro inmovilizado material <i>FURGONETA</i>		1.343,56

Tras registrar la reversión, el valor de la furgoneta en balance está corregido de nuevo. Lo peculiar de esta situación son dos aspectos:

- La cuenta (291.1) no se ha cancelado por completo, ya que se dio de alta por los 2.000 del deterioro y se han dado de baja solo 1.343,56 de la reversión. Es decir, esta cuenta sigue teniendo saldo acreedor.
- Aunque no se haya revertido todo el deterioro por completo, debemos considerar que hemos revertido el máximo que nos ha permitido el PGC para que el inmovilizado vuelva a presentar el mismo valor que tenía antes de que se produjera el deterioro.

Llegado el 31 de diciembre de 2016, tendremos que amortizar el resto de los meses de ese año que están pendientes todavía.

## AMORTIZACIÓN 2016

Recordemos que la furgoneta está amortizada hasta el momento de la reversión (01/07/2016), así que quedan 6 meses pendientes de amortizar (01/07/2016 a 31/12/2016). Para ello, debemos calcular una nueva cuota de amortización, puesto que como acabamos de comentar, el valor de la furgoneta se ha visto modificado. Para su cálculo, no sería necesario volver a realizar todas las operaciones anteriores, puesto que ahora mismo el valor de la furgoneta en balance es el mismo que tenía antes de producirse el deterioro. En ese momento, amortizábamos utilizando la  $Cuota_2 = 2.598,47$  (recordemos que cambiamos a la  $Cuota_3$  al producirse el deterioro precisamente). Por lo tanto, si ahora el elemento vuelve a tener el mismo valor que tenía antes del deterioro, deberá amortizarse con la misma cuota.

*A modo de comprobación simplemente, podemos ver a continuación que, si calculamos la nueva cuota, el importe anual sigue siendo el mismo que en la Cuota2, la pequeña diferencia se debe únicamente al arrastre de decimales en los cálculos:*

$$Cuota = Base * Coef = 10.612,36 * 0,2449 = 2.598,97$$

$$Base = VNC - VRES = 10.612,36 - 0 = 10.612,36$$

$$VNC \ 31/12/2016 = VC - AA - Deterioros = 25.750 - 14.481,19 - 656,45 = 10.612,36$$

$$VC \ 31/12/2016 = \text{importe de la cuenta (218.1)} = 23.000 + 500 + 1.250 + 1.000 = 25.750$$

$$AA \ 31/12/2016 = \text{importe de la cuenta (281.1)} = 1.031,25 + 2.475 + 1.237,5 + 1.299,24 + 2.598,47 + 1.299,24 + 1.135,12 + 2.270,25 + 1.135,12 = 14.481,19$$

$$Deterioro \ 31/12/2016 = \text{importe de la cuenta (291.1)} = 2.000 - 1.343,55 = 656,45$$

$$Coef = 1/Vu \ \text{pendiente}^{**} = 1/4,0833 = 0,2449$$

*\*\*La furgoneta está amortizada hasta el 01/07/2016, por lo tanto, la vida útil (Vu) pendiente de amortizar transcurre desde ese día hasta el final de la Vu que es el 01/08/2020. Ese periodo comprende: 3 años enteros (2017, 2018, 2019), 6 meses de 2016 (01/07/2016 - 31/12/2016) y 7 meses de 2020 (01/01/2020 - 01/08/2020), es decir, 4 años y 1 mes, que transformándolo todo en años resultaría  $4 + (1/12) = 4,0833$*

Con esta nueva cuota, amortizamos 6 meses (01/07/2014 a 31/12/2014) =  $(2.598,47 / 12) * 6 \text{ meses} = 1.299,24$

31/12/2016		Debe	Haber
(681.1)	AIM <i>FURGONETA</i>	1.299,24	
(281.1)	AAIM <i>FURGONETA</i>		1.299,24

### AÑO 2017

Finalmente, en el año 2017 se produce la venta de la furgoneta, por lo que debemos darla de baja. En la 2<sup>a</sup> NRV del PGC, se especifica que:

*3. Baja. Los elementos del inmovilizado material se darán de baja en el momento de su enajenación o disposición por otra vía o cuando no se espere obtener beneficios o rendimientos económicos futuros de los mismos.*

*La diferencia entre el importe que, en su caso, se obtenga de un elemento del inmovilizado material, neto de los costes de venta, y su valor contable, determinará el beneficio o la pérdida surgida al dar de baja dicho elemento, que se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que ésta se produce.*

Por lo tanto, para conocer el resultado de la enajenación de este inmovilizado, debemos calcular el VNC que presenta en el momento de la venta, y para ello debe estar completamente amortizada. Recordemos que ahora mismo la furgoneta está amortizada hasta el 31/12/2016 y la venta se produce el 01/02/2017, por lo que hay 1 mes que todavía no está amortizado. Procedemos entonces a registrar la amortización correspondiente, utilizando la última cuota calculada (recordemos que la Cuota<sub>4</sub> coincidía con la Cuota<sub>2</sub> = 2.598,47) = (2.598,47 / 12) \* 1 mes = 216,54

01/02/2017		Debe	Haber
(681.1)	AIM <i>FURGONETA</i>	216,54	
(281.1)	AAIM <i>FURGONETA</i>		216,54

Tras la amortización de la furgoneta, ya podemos calcular el VNC de la furgoneta en el momento de la venta:

$$VNC = VC - AA - Deterioros = 25.750 - 15.996,97 + 656,45 = 9.096,58$$

$$VC (\text{suma de la cuenta 218.1}) = 23.000 + 500 + 1.250 + 1.000 = 25.750$$

$$AA (\text{suma de la cuenta 281.1}) = 1.031,25 + 2.475 + 1.237,5 + 1.299,24 + 2.598,47 + 1.299,24 + 1.135,12 + 2.270,25 + 1.135,12 + 1.299,24 + 216,54 = 15.996,97$$

$$Deterioro (\text{saldo pendiente en la cuenta 291.1}) = 2.000 - 1.343,55 = 656,45$$

Con ello, podemos calcular el “resultado de la venta”, restando el precio de venta y este VNC:

$$\text{Resultado de la venta} = \text{Precio Venta} - VNC = 10.000 - 9.096,58 = 903,42\text{€}$$

Quiere decir que se ha obtenido un beneficio de 903,42€ con la venta de la furgoneta, y ese beneficio debe registrarse en la cuenta de pérdidas y ganancias (grupo 77).

A la hora de realizar el asiento de la venta, debemos considerar algunas cuestiones:

- La venta de la furgoneta supone dar de baja este elemento del balance, que está contabilizado en la cuenta (218.1), cuyo saldo es  $= 23.000 + 500 + 1.250 + 1.000 = 25.750$
- Al dar de baja la furgoneta, también se deben dar de baja las cuentas de amortización y deterioros relacionadas con ella. En este caso tenemos:
  - La cuenta (281.1) que recoge la AA  $= 1.031,25 + 2.475 + 1.237,5 + 1.299,24 + 2.598,47 + 1.299,24 + 1.135,12 + 2.270,25 + 1.135,12 + 1.299,24 + 216,54 = 15.996,97$
  - La cuenta (291.1) que recoge el deterioro pendiente (recordemos que no pudo revertirse por completo)  $= 2.000 - 1.343,55 = 656,45$
- Se trata de una operación sujeta a IVA, independientemente de si el comprador de la furgoneta es una empresa o un particular. Como la furgoneta se compró con IVA, a la hora de venderla, también estará sujeta al impuesto. En este caso, la base imponible será el precio de venta, es decir  $= 21\% \times 10.000 = 2.100$
- El comprador debe abonar un total de  $10.000 + \text{IVA} = 10.000 + 2.100 = 12.100$
- El beneficio generado con la operación debe registrarse en cuenta del grupo 7  $= 903,42\text{€}$

01/02/2017		Debe	Haber
(281.1)	AAIM <i>FURGONETA</i>	15.996,97	
(291.1)	Deterioro valor I.M. <i>FURGONETA</i>	656,45	
(430.1)	Clientes <i>TAIWAN</i>	12.100	
(218.1)	Elementos transporte <i>FURGONETA</i>		25.750
(477.1)	HP IVA repercutido 21%		2.100
(771.1)	Beneficio procedente del inmovilizado material <i>FURGONETA</i>		903,42

Llegado el momento, se procede al cobro pendiente.

01/02/2017		Debe	Haber
(572.3)	Bancos e instituciones de crédito c/c vista <i>CAJA PLUS</i>	12.100	
(430.1)	Clientes <i>TAIWAN</i>		12.100